

**PIBR**

Polska Izba Biegłych  
Rewidentów

**CENTRUM  
EDUKACJI  
PIBR**



# **ALERT SPECJALNY**

**BADANIE ZA 2023 ROK**

**KOMISJA DS. STANDARYZACJI USŁUG  
ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW**

## Spis treści

1. Wprowadzenie | 3
2. Podstawowe przepisy prawa dotyczące badania za 2023 rok | 4
3. Regulacje obowiązujące do badania za 2023 rok | 10
4. Szczególne zagadnienia | 36
5. Sprawozdawczość biegłego rewidenta z badania za 2023 rok | 54
6. Interpretacje MF dotyczące przepisów prawa | 60
7. Wsparcie dla biegłych rewidentów oraz firm audytorskich w badaniu | 63
8. Praktyczne wskazówki IFAC, IAASB oraz IESBA | 75
9. Komunikaty i opracowania PANA | 78
10. Co przed nami w perspektywie 2024 r. i kolejnych lat? | 81
11. Załączniki | 104
  - Załącznik nr 1 – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2023 r. lub później | 105
  - Załącznik nr 2 – Praktyczne przykłady sprawozdań z badania za 2023 r. | 110
  - Załącznik nr 3 – Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki | 144

## 1. WPROWADZENIE

Szanowni Państwo,

Alert jest kontynuacją cyklu „Alertów specjalnych”, powstających z myślą o wsparciu biegłych rewidentów i firm audytorskich w procesie badania sprawozdań finansowych. Opracowanie zawiera podsumowanie najważniejszych zmian i nowości w zakresie standardów oraz przepisów prawa i dotyczy badania sprawozdań finansowych sporządzonych **na dzień 31 grudnia 2023 r.**

Wszystkie informacje, a także treść uchwał i ustaw, o których mowa dalej, są dostępne na stronie internetowej PIBR ([www.pibr.org.pl](http://www.pibr.org.pl)).

Życzymy Państwu przyjemnej lektury.

W razie pytań zapraszamy do kontaktu z Biurem PIBR.

### Podziękowanie

Opracowanie materiałów wspierających do ustanowionych nowych lub zmienionych standardów, jak również przygotowanie różnego rodzaju wskazówek często jest poprzedzone zebraniem Państwa opinii (opinii biegłych rewidentów i firm audytorskich) oraz informacji na temat Waszych doświadczeń. W ten sposób uczestniczycie Państwo w tworzeniu dobrych praktyk audytowych oraz przyczyniacie się do tworzenia opracowań, z których korzysta większość środowiska biegłych rewidentów.

**Za wszystkie Państwa uwagi i sugestie serdecznie dziękujemy.**

## 2. PODSTAWOWE PRZEPISY PRAWA DOTYCZĄCE BADANIA ZA 2023 ROK

### 2.1. USTAWA O BIEGŁYCH REWIDENTACH

Działalność firm audytorskich i wykonywanie zawodu przez biegłych rewidentów uregulowane jest w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („ustawa o biegłych rewidentach”).

Aktualny adres publikacyjny brzmi: t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 z późn. zm.

Poniżej przedstawiamy informacje o zmianach ustawy o biegłych rewidentach, jakie miały miejsce w 2023 r.:

- 1) 26 maja 2023 r. – ogłoszono tekst jednolity (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1015). Tekst jednolity strukturyzuje wszystkie zmiany ustawy od czasu opublikowania jej poprzedniego tekstu jednolitego.
- 2) Wejście w życie z dniem 26 września 2023 r. zmiany wynikającej z ustawy z dnia 7 lipca 2023 r. o ogólnoeuropejskim indywidualnym produkcie emerytalnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1843 – art. 41).

Zmiana polegała na rozszerzaniu tzw. „białej listy” usług dozwolonych, poprzez dodanie w art. 136 w ust. 2 pkt. 10 w brzmieniu:

- „10) audyty zewnętrzne, o których mowa w ust. 4 lub 12 załącznika I lub ust. 18 załącznika II do rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/1011 z dnia 8 czerwca 2016 r. w sprawie indeksów stosowanych jako wskaźniki referencyjne w instrumentach finansowych i umowach finansowych lub do pomiaru wyników funduszy inwestycyjnych i zmieniającego dyrektywy 2008/48/WE i 2014/17/UE oraz rozporządzenie (UE) nr 596/2014 (Dz. Urz. UE L 171 z 29.06.2016, str. 1, z późn. zm. 7).”
- 3) Wejście w życie z dniem 29 września 2023 r. zmian wynikających z ustawy z dnia 16 sierpnia 2023 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem rozwoju rynku finansowego oraz ochrony inwestorów na tym rynku (Dz.U. z 2023 r. poz. 1723).

Ustawa zmieniająca, w art. 31, wprowadziła zmiany m.in. w zakresie:

- Funkcjonowania Komisji Egzaminacyjnej poprzez umożliwienie odbywania jej posiedzeń przy użyciu środków komunikacji elektronicznej oraz podejmowania uchwał w trybie obiegowym.
- Możliwości przeprowadzania Krajowych oraz Nadzwyczajnych Krajowych Zjazdów Biegłych Rewidentów, a także walnych zgromadzeń regionalnych oddziałów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, przy użyciu środków komunikacji elektronicznej.
- Nowego przepisu dotyczącego nabycia prawa do posługiwania się oznaczeniem „firma audytorska”:
  - z chwilą wpisu na listę firma audytorska nabywa prawo do posługiwania się oznaczeniem „firma audytorska”,
  - oznaczenie „firma audytorska” podlega ochronie prawnej,

- przepisu ust. 1 nie stosuje się do firmy audytorskiej zatwierdzonej w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie Unii Europejskiej, chyba że została wpisana na listę, lub jednostki audytorskiej pochodzącej z państwa trzeciego.
- \_ Komitetu audytu poprzez zmianę art. 128 ust. 2 zdanie pierwsze, które otrzymało brzmienie:
  - Jednostki, których jedyna działalność polega na pełnieniu roli emitenta papierów wartościowych opartych na aktywach, o których mowa w art. 1 lit. a rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2019/980 z dnia 14 marca 2019 r. uzupełniającego rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1129 w odniesieniu do formatu, treści, weryfikacji i zatwierdzania prospektu, który ma być publikowany w związku z ofertą publiczną papierów wartościowych lub dopuszczeniem ich do obrotu na rynku regulowanym, i uchylającego rozporządzenie Komisji (WE) nr 809/2004 (Dz. Urz. UE L 166 z 21.06.2019, str. 26, z późn. zm. 24), nie mają obowiązku posiadania komitetu audytu.
- \_ Usług, które nie są usługami zabronionymi zgodnie z rozporządzeniem nr 537/2014 poprzez zmianę art. 136 ust. 2 pkt 4, który otrzymał brzmienie:
  - badanie historycznych informacji finansowych do prospektu, o którym mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1129 z dnia 14 czerwca 2017 r. w sprawie prospektu, który ma być publikowany w związku z ofertą publiczną papierów wartościowych lub dopuszczeniem ich do obrotu na rynku regulowanym, oraz uchylenia dyrektywy 2003/71/WE.
- \_ Odpowiedzialności administracyjnej firm audytorskich poprzez zmianę w art. 182 ust. 1 pkt 29 oraz 192 ust. 1 pkt 3 lit. b).
- \_ Wprowadzenia przepisu karnego penalizującego nieuprawnione posługiwanie się tytułem biegłego rewidenta, oznaczeniem „firma audytorska” lub wykonywanie czynności rewizji finansowej:
  - Kto, nie będąc uprawnionym, posługuje się tytułem biegłego rewidenta, oznaczeniem „firma audytorska” lub wykonuje czynności rewizji finansowej, podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności.

Ponadto, ustawa zmieniająca, w art. 66 i art. 67 uregulowała następujące kwestie:

„Art. 66. Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów dostosuje statut Polskiej Izby Biegłych Rewidentów do przepisów ustawy zmienianej w art. 31, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, na pierwszym Krajowym Zjeździe Biegłych Rewidentów zwołanym po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.”

„Art. 67. W przypadku zwołania pierwszego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz. U. z 2020 r. poz. 344) po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów podejmuje uchwałę, o której mowa w art. 29 ust. 1 pkt 6 ustawy zmienianej w art. 31 w sposób, o którym mowa w art. 27a i art. 27b ustawy zmienianej w art. 31.”

W trakcie 2023 r. procedowany był także projekt kolejnej zmiany ustawy o biegłych rewidentach, związany z projektem Ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z rozwojem e-administracji.<sup>1</sup> Projekt ten nie został jednak sfinalizowany.

<sup>1</sup> Więcej na ten temat można przeczytać m.in. w aktualności pt. „Rządowy projekt dot. e-administracji wprowadza kluczowe zmiany do ustawy o biegłych rewidentach”.

**Uwaga:**

Tekst ustawy o biegłych rewidentach, w wersji ujednoliconej po zmianach z 2023 r., można pobrać [tutaj](#) lub z Bazy Internetowego Systemu Aktów Prawnych – ISAP.

Przy okazji przypominamy, że PIBR przetłumaczyła ustawę na język angielski.<sup>2</sup> Od czasu przetłumaczenia ustawy i jej udostępnienia – 27 lipca 2020 r. – zostały uchwalone zmiany ustawy opisane w „Alertcie specjalnym – Badanie za 2021 rok”, a także w „Alertcie specjalnym – Badanie za 2022 rok”, których tłumaczenie nie uwzględnia.

## 2.2. ROZPORZĄDZENIE UE nr 537/2014

Biegłych rewidentów i firmy audytorskie przeprowadzających badania ustawowe sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego („JZP”) obowiązują dodatkowo przepisy [rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady \(UE\) Nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 roku w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE \(„rozporządzenie 537/2014” – Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.<sup>3</sup>\).](#)

## 2.3. USTAWA O RACHUNKOWOŚCI

Poniżej przedstawiamy informacje o zmianach ustawy o rachunkowości, jakie miały miejsce w 2023 r., w tym związane z badaniem sprawozdań finansowych:

- 1) 16 stycznia 2023 r. został ogłoszony tekst jednolity ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („ustawa o rachunkowości”). Tekst jednolity strukturyzuje wszystkie zmiany ustawy od czasu opublikowania jej poprzedniego tekstu jednolitego.
- 2) 15 lutego 2023 r. weszła w życie ustawa zmieniająca ustawę o rachunkowości – ustawa z dnia 8 lutego 2023 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach w zakresie niektórych źródeł ciepła w związku z sytuacją na rynku paliw oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 295) („ustawa zmieniająca”), (pobierz ustawę zmieniającą [tutaj](#)).

Zmiana ustawy o rachunkowości, zapisana w art. 2 oraz art. 19 ustawy zmieniającej, ma związek z badaniem sprawozdań finansowych. W art. 2 ustawy zmieniającej wprowadzono zmianę polegającą na wykreśleniu z art. 66 ust. 6 pkt 2 ustawy o rachunkowości odesłania do art. 4 [rozporządzenia 537/2014](#). W związku tym nie dochodzi do nieważności badania z mocy prawa, jeżeli miało miejsce naruszenie wymogów związanych z wynagrodzeniem od jednostki zainteresowania publicznego. Art. 19 ustawy zmieniającej umożliwia zastosowanie zmienionego brzmienia art. 66 ust. 6 pkt 2 ustawy o rachunkowości do badań sprawozdań finansowych sporządzonych od dnia 20 marca 2020 r., czyli

<sup>2</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Anglojęzyczny tekst znowelizowanej ustawy o biegłych rewidentach”. Należy pamiętać, że jest to tylko tłumaczenie i w razie jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych, należy kierować się polskim brzmieniem przepisów.

<sup>3</sup> Zmiany wymienionego rozporządzenia zostały ogłoszone w Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66 oraz Dz. Urz. UE L 187 z 12.07.2019, str. 52.

odpowiednio w okresie stanu epidemii, a później stanu zagrożenia epidemicznego w związku z wirusem SARS-CoV-2<sup>4</sup>.

- 3) Kolejna zmiana ustawy o rachunkowości została wprowadzona ustawą z dnia 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 1598) (pobierz ustawę zmieniającą [tutaj](#)). Zmiana polega na dodaniu art. 73a dotyczącego przechowywania dowodów księgowych w Krajowym Systemie e-Faktur. Jest to zmiana oczekująca na wejście w życie z dniem 01.07.2024 r.

**Aktualny adres publikacyjny ustawy o rachunkowości – t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.**

**Uwaga:**

Najnowszy ujednolicony tekst ustawy o rachunkowości można pobrać [tutaj](#) lub Internetowego Systemu Aktów Prawnych – [ISAP](#).

W tym miejscu chcemy zwrócić uwagę, że Ministerstwo Finansów realizuje projekt pn. „Reforma systemu rachunkowości ze szczególnym uwzględnieniem digitalizacji”. Celem projektu jest dostosowanie przepisów ustawy o rachunkowości do praktyki, rzeczywistości prawno-gospodarczej oraz do możliwości, jakie oferuje postęp technologiczny. Prace nad projektem podzielone są na etapy, po zakończeniu których opracowane zostaną raporty przedstawiające podjęte działania, przeprowadzone analizy oraz wypracowane wnioski. (Więcej na ten temat w aktualności MF pt. „[Modernizacja ustawy o rachunkowości](#)”). Jest to projekt wieloletni i ostateczne brzmienie zapisów zmienionej/nowej ustawy o rachunkowości poznamy najprawdopodobniej za kilka lat.

## e-sprawozdania finansowe i e-sprawozdania z działalności

Struktury logiczne udostępnione w BIP MF mają zastosowanie tylko do sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z polskimi standardami rachunkowości. Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF/MSR nie stosują struktur logicznych. Emitenci stosują format określony w rozporządzeniu Komisji (UE) 2019/815, link: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A02019R0815-20230119>.

Struktury logiczne są dostępne na [stronie internetowej Ministerstwa Finansów](#).

Wizualizacji e-sprawozdania finansowego można dokonać za pośrednictwem narzędzia udostępnionego przez Ministerstwo Finansów – [przejdź do „Wizualizacji dokumentu”](#).

<sup>4</sup> Stan epidemii ogłoszony rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2; stan zagrożenia epidemicznego ogłoszony rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 12 maja 2022 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2.

### Wsparcie PIBR:

PIBR do struktur logicznych dostosowała narzędzie wspomagające proces badania – e-Czytnik. Aby z niego skorzystać, należy zalogować się do osobistego profilu biegłego rewidenta lub indywidualnego konta firmy audytorskiej (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Zaktualizowany e-Czytnik](#)” oraz pt. „[E-czytnik także dla kandydatów!](#)”).

Zwracamy uwagę, że e-Czytnik nie uwzględnia struktur logicznych w wersjach 1–5 (dla funduszy inwestycyjnych i banków).

W 2020 r. udostępniliśmy również „[Miniprzewodnik PIBR – „Jak sporządzić, podpisać i zweryfikować e-sprawozdanie finansowe?”](#)”.

Przypominamy także o przydatnych informacjach, wskazówkach, wymogach technicznych oraz odpowiedziach na najczęściej pojawiające się pytania, które można znaleźć na stronie internetowej:

- [Ministerstwa Finansów](#),
- [Ministerstwa Sprawiedliwości](#), w tym po wybraniu opcji „pomoc” można pobrać kolejne pliki.

Rekomendujemy, aby biegli rewidenci przypominali swoim klientom o odpowiednich wymogach, jak np. jaka jest maksymalna wielkość załączanych plików, jaka powinna być nazwa plików czy kolejność składania podpisów, itp.

### ! Dobra praktyka – testowe sprawdzanie e-sprawozdań finansowych

Sprawozdania finansowe przygotowywane z wykorzystaniem schemy XSD (struktury logiczne opublikowane w BIP MF), przed przyjęciem do systemu eKRS podlegają walidacji pod kątem zgodności ze schemą i technicznej prawidłowości zamieszczonych podpisów. Istnieje możliwość wstępnej weryfikacji sprawozdań finansowych poprzez robocze ich umieszczenie w systemie Repozytorium Dokumentacji Finansowej („RDF”) KRS.

### Nowe projekty Komitetu Standardów Rachunkowości

W 2023 roku Komitet Standardów Rachunkowości prowadził konsultacje następujących nowych Krajowych Standardów Rachunkowości lub stanowisk:

- 1) Projekt stanowiska w sprawie wykazywania działalności przewidzianej do zaprzestania lub zaprzestanej oraz ujawniania informacji na ten temat.<sup>5</sup>

Stanowisko – w formie Komunikatu Ministra Finansów z dnia 23 października 2023 r. – zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów z 17 listopada 2023 r. poz. 105 (zapoznaj się z treścią stanowiska – [tutaj](#)).

---

<sup>5</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Działalność zaprzestana – projekt nowego Stanowiska KSR](#)”.



- 2) Projekt Stanowiska w sprawie ustalania wartości godziwej dla potrzeb rozliczania połączeń jednostek metodą nabycia.<sup>6</sup>
- 3) Projekt aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 2 „Podatek dochodowy”.<sup>7</sup>

## 2.4. KODEKS SPÓŁEK HANDLOWYCH

Chcielibyśmy również przypomnieć o zmianie **Kodeksu spółek handlowych**, która weszła w życie w 2022 r. (pobierz ustawę [tutaj](#)), w części mającej związek z badaniem sprawozdań finansowych. **Nowością** wprowadzoną przez tę nowelizację KSH jest udział kluczowego biegłego rewidenta lub innego przedstawiciela firmy audytorskiej w posiedzeniu rady nadzorczej, którego przedmiotem jest m.in. ocena sprawozdania finansowego i sprawozdania zarządu oraz wniosków zarządu dotyczących podziału zysku lub pokrycia straty. **Obowiązek ten odnosi się do spółek kapitałowych, których sprawozdanie finansowe podlega badaniu ustawowemu.** (więcej na temat tej zmiany można przeczytać w pkt. 2.4. „**PODSTAWOWE PRZEPISY PRAWA DOTYCZĄCE BADANIA ZA 2022 ROK**” w [Alercie specjalnym – Badanie za 2022 r.](#)).

## 2.5. ZAKAZ ŚWIADCZENIA NIEKTÓRYCH RODZAJÓW USŁUG, W TYM AUDYTOWYCH I KSIĘGOWYCH, DLA PODMIOTÓW ROSYJSKICH

### Uwaga:

W ramach sankcji będących skutkiem rosyjskiej agresji na Ukrainę, Unia Europejska wprowadziła zakaz świadczenia niektórych rodzajów usług, w tym audytowych i księgowych, dla podmiotów rosyjskich.<sup>8</sup>

Unia Europejska przyjęła pakiety sankcji i ograniczeń wobec Rosji, będących reakcją UE na rosyjską agresję wobec Ukrainy<sup>9</sup>. Przypominamy, że w ramach unijnych sankcji wprowadzono zakaz świadczenia – bezpośrednio lub pośrednio – usług rachunkowych, audytowych (w tym w zakresie badań ustawowych), księgowych, doradztwa podatkowego, doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania oraz usług public relations na rzecz rządu rosyjskiego oraz osób prawnych, podmiotów i organów mających siedzibę w Rosji. Zakaz ten obowiązuje od 4 czerwca 2022 r.<sup>10</sup>

Sankcje gospodarcze dotyczą również Białorusi.

Więcej informacji o sankcjach związanych z agresją na Ukrainę znajduje się na stronie Ministerstwa Finansów pod adresem: <https://www.gov.pl/web/kas/sankcje-w-zwiazku-z-agresja-na-ukraine>.

Lista osób i podmiotów objętych sankcjami krajowymi dostępna jest na stronie internetowej Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji pod adresem: <https://www.gov.pl/web/mswia/lista-osob-i-podmiotow-objetych-sankcjami>.

<sup>6</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zapraszamy do zapoznania się z projektem KSR dot. ustalania wartości godziwej”.

<sup>7</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Projekt aktualizacji KSR – „Podatek dochodowy”.

<sup>8</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zakaz świadczenia usług audytowych i księgowych dla rosyjskich podmiotów”.

<sup>9</sup> Decyzja Rady 2022/884 z dnia 3 czerwca 2022 r. w sprawie zmiany decyzji 2014/512/WPZiB dotyczącej środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie oraz rozporządzenie Rady 2022/879 z dnia 3 czerwca 2022 r. zmieniające rozporządzenie 833/2014 dotyczące środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie.

<sup>10</sup> Komunikat resortu finansów w sprawie sankcji znajduje się na stronie <https://www.gov.pl/web/finanse/unia-europejska-wprowadza-zakaz-swiadczenia-uslug-ksiegowych-i-audytowych-dla-podmiotow-rosyjskich>.

## 3. REGULACJE OBOWIĄZUJĄCE DO BADANIA ZA 2023 ROK

### 3.1. KRAJOWE STANDARDY BADANIA (KSB) oraz KSUA 3001 PL

Do badania sprawozdania finansowego za 2023 rok ma zastosowanie:

- uchwała KRBR nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów<sup>11</sup> („uchwała nr 3430/52a/2019”) z **późniejszymi zmianami**,
- uchwała Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego nr 38/I/2022 z dnia 15 listopada 2022 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) (więcej informacji na temat tej uchwały znajduje się w kolejnym punkcie Alertu dotyczącym krajowych standardów kontroli jakości),
- a także może mieć zastosowanie – uchwała KRBR nr 1975/32a/2021 z dnia 17 grudnia 2021 r. w sprawie krajowego standardu usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” (KSUA 3001PL).

<sup>11</sup> Uchwała nr 3430/52a/2019 to jeden pakiet krajowych standardów badania w brzmieniu międzynarodowych standardów badania opublikowanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, „IAASB”) w opracowaniu pt.: „2016–2017 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”.

Od czasu wprowadzenia pakietu krajowych standardów badania („KSB<sup>12</sup>”) przyjętego uchwałą nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r.<sup>12</sup> miały miejsce następujące zmiany ich brzmienia lub zostały ustanowione nowe standardy:

### I. Standardy, dla których minął już moment obowiązkowego ich zastosowania

L.p.	Nr uchwały	Data uchwały	Organ ustanawiający	Ustanowiony nowy/zmieniony KSB	Zmiany uzgodnieniowe do innych standardów	Początek obowiązkowego zastosowania nowego/zmienionego standardu/-ów	Koniec możliwości stosowania standardów w dotychczasowym brzmieniu (tzw. moment odcięcia)
1.	1107/15a/2020 <sup>13</sup>	8 września 2020 r.	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	Krajowy Standard Badania 540 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 540 (zmienionego) – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” („KSB 540 (Z) <sup>14</sup> )	Uchwałą nr 1107/15a/2020 zostały przyjęte zmiany do innych standardów: – będące konsekwencją KSB 540 (Z), – jak również zmiany wynikające z przyjętego wcześniej KSB 250 (Z) – „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”. Zmianie uległo łącznie 17 standardów: • KSB: 200, 210, 220, 230, 240, 260 (Z), 450, 500, 580, 700 (Z), 701, • KSP: 2400 (Z), • KSUA: 3000 (Z), 3402, 3410, • KSUP: 4410, • KSKJ.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• KSB 540 (Z) oraz pozostałe standardy badania i przeglądu w zmienionym brzmieniu mają zastosowanie do usług za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później;</li> <li>• zmienione brzmienie standardów dotyczących innych usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych ma zastosowanie do usług rozpoczętych od dnia 1 stycznia 2022 r.;</li> <li>• moment rozpoczęcia stosowania zmienionego brzmienia krajowych standardów kontroli jakości był powiązany z rodzajem świadczonych usług.</li> </ul>	Z dniem 31 grudnia 2021 r. Od 1 stycznia 2022 r. zastosowanie miał już wyłącznie KSB 540 (Z) i pozostałe standardy w zmienionym brzmieniu.
2.	1975/32a/2021 <sup>14</sup>	17 grudnia 2021 r.	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” („KSUA 3001PL <sup>15</sup> )	Standard nie wprowadził zmian do innych krajowych standardów wykonania zawodu.	KSUA 3001PL ma zastosowanie do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później.	KSUA 3001PL to nowy, polski standard, który nie ma odpowiednika w standardach międzynarodowych.

<sup>12</sup> Uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. została zmieniona uchwałą nr 3589/54/2019 KRBR z dnia 7 maja 2019 r. w sprawie zmiany uchwały w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów. Uchwała nr 3589/54/2019 nie zmienia jednak brzmienia KSB.

<sup>13</sup> Więcej na temat uchwały nr 1107/15a/2020 KRBR w przedmiocie przyjęcia Krajowego Standardu Badania 540 (Zmienionego) oraz przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, uchwały w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także uchwały w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych można przeczytać w aktualności pt. „Zatwierdzony już jest KSB 540 (Zmieniony)”.

<sup>14</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”.

Lp.	Nr uchwały	Data uchwały	Organ ustanawiający	Ustanowiony nowy/zmieniony KSB	Zmiany uzgodnieniowe do innych standardów	Początek obowiązkowego zastosowania nowego/zmienionego standardu/-ów	Koniec możliwości stosowania standardów w dotychczasowym brzmieniu (tzw. moment odcięcia)
3.	2272/38a/2022 <sup>15</sup>	7 lipca 2022 r.	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” („KSB 315 (Z w 2022 r.)”)	Zmiany do: <ul style="list-style-type: none"> <li>KSB: 200, 210, 230, 240, 250 (Z), 260 (Z), 265, 300, 330, 402, 500, 501, 530, 540 (Z), 550, 600, 610 (Z), 620, 701, 720 (Z).</li> </ul>	Do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2023 r. lub później. Przewidziano także możliwość wcześniejszego ich zastosowania.	Z dniem 31 grudnia 2023 r. Od dnia 1 stycznia 2024 r. ma już zastosowanie wyłącznie KSB 315 (Z w 2022 r.) i pozostałe standardy w zmienionym brzmieniu.
4.	Uchwała Nr 38/1/2022 Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) <sup>16</sup>	15 listopada 2022 r.	Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego	<ul style="list-style-type: none"> <li>Krajowy Standard Badania 220 (zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego” („KSB 220 (Z)”) a także krajowe standardy kontroli jakości:</li> <li>Krajowy Standard Kontroli Jakości 1 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 – „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych” („KSKJ 1”),</li> </ul>	Zmiany uzgodnieniowe związane ze standardami zarządzania jakością do krajowych standardów wykonywania zawodu („KSWZ”) zostały ustanowione na mocy uchwały KRBR nr 2731/50a/2023, ujętej poniżej w tabeli.	<ol style="list-style-type: none"> <li>KSB 220 (Z) – do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2023 r. lub później.</li> <li>Firmy audytorskie były zobowiązane do dostosowania swoich systemów wewnętrznej kontroli jakości do postanowień KSKJ 1 i ich wdrożenia do dnia 1 stycznia 2023 r. niezależnie od rodzaju świadczonych usług. Należało również odpowiednio objąć systemem wewnętrznej kontroli jakości i stosować postanowienia KSKJ 1 do działalności polegającej na usługowym prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz innych usług, czynności i działalności.</li> </ol>	Od 1 stycznia 2024 r. stosuje się wyłącznie KSB 220 (Z). Krajowy standard kontroli jakości w brzmieniu przyjętym uchwałą nr 2040/37a/2018 (czyli w brzmieniu MSKJ 1) miał zastosowanie do dnia rozpoczęcia działania rozporządzeń, o których mowa w ust. 2 uchwały nr 38/1/2022, a po tym dniu, z zastrzeżeniem ust. 4 ww. uchwały, wyłącznie w zakresie uregulowanym w paragrafach 36–42 dotyczących kontroli jakości wykonania zlecenia do:

<sup>15</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”.

<sup>16</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Rada PANA wprowadziła standardy zarządzania jakością”.  
 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Rada PANA wprowadziła standardy zarządzania jakością”.  
 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, 21 czerwca 2023 r., oddalił skargę Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie zastrzeżeń Rady PANA do uchwały KRBR związanej z ustanowieniem krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Z). Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła decyzję o złożeniu skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Skarga została złożona 5 września 2023 r. Do czasu wydania wyroku przez Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie obowiązują standardy w brzmieniu wprowadzonym przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego uchwałą nr 38/1/2022 z dnia 15 listopada 2022 r.

Lp.	Nr uchwały	Data uchwały	Organ ustanawiający	Ustanowiony nowy/zmieniony KSB	Zmiany uzgodnieniowe do innych standardów	Początek obowiązkowego zastosowania nowego/zmienionego standardu/-ów	Koniec możliwości stosowania standardów w dotychczasowym brzmieniu (tzw. moment odcięcia)
				<ul style="list-style-type: none"> <li>Krajowy Standard Kontroli Jakości 2 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 2 – „Kontrola jakości wykonania zlecenia” („KSKJ 2”).</li> </ul>		<p>3. KSKJ 2 ma zastosowanie do:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>badania i usług przeglądu sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2023 r. i później, oraz</li> <li>usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz usług pokrewnych rozpoczynających się 1 stycznia 2023 r. i później.</li> </ul>	<p>1) usług badania i przeglądu sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się przed 1 stycznia 2023 r.,</p> <p>2) usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz usług pokrewnych rozpoczynających się przed 1 stycznia 2023 r.</p> <p>Od 1 stycznia 2024 r. stosuje się wyłącznie KSKJ 2.</p>

**Uwaga:**

W załączniku nr 1 znajduje się wykaz **wszystkich obecnie obowiązujących KSB, w tym ujednolicone brzmienie każdego ze zmienionych standardów z uwzględnieniem obowiązujących już zmian.**

Ostatnie zmiany, które już obowiązują zostały wprowadzone uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR w sprawie ustanowienia KSB 315 (Zmienionego w 2022 r.) oraz zmian do krajowych standardów badania wynikających z ustanowienia KSB 315 (Zmienionego w 2022 r.).

II. Standardy badania, dla których nie minął jeszcze moment obowiązkowego ich zastosowania:<sup>17</sup>

Lp.	Nr uchwały	Data uchwały	Organ ustanawiający	Ustanowiony nowy/ zmieniony KSB	Zmiany uzgodnieniowe do innych standardów	Początek obowiązkowego zastosowania nowego/ zmienionego standardu/-ów	Koniec możliwości stosowania standardów w dotychczasowym brzmieniu (tzw. moment odciążenia)
1.	2731/50a/2023 <sup>18</sup>	5 maja 2023 r.	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	Tą uchwałą nie był ustanowiony żaden nowy/ zmieniony standard.	Zmiany uzgodnieniowe do krajowych standardów wykonywania zawodu („KSWZ”) związane są ze standardami zarządzania jakością, wprowadzonymi na mocy uchwały Rady PANA, czyli KSKJ 1, KSKJ 2 oraz KSB 220 (Z). Zmiany dotyczą: • KSB: 200, 210, 230, 250 (Z), 260 (Z), 300, 315 (Z w 2022), 500, 540 (Z), 600, 610 (Z), 620, 700 (Z), 701, 720 (Z), 805 (Z), • KSP: 2400 (Z), • KSUA: 3000 (Z), 3400, 3402, 3410, 3420, • KSUP: 4400 (Z), 4410 (Z), Przedmowy do dokumentów międzynarodowych standardów zarządzania jakością, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych oraz Międzynarodowych ramowych założeń usług atestacyjnych.	<ul style="list-style-type: none"> <li>KSB oraz KSP w zmienionym brzmieniu – do badania lub przeglądu sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2024 r. lub później,</li> <li>KSUA oraz KSUP w zmienionym brzmieniu – do usług rozpoczętych 1 stycznia 2024 r. lub później.</li> </ul> Przewidziano także możliwość wcześniejszego ich zastosowania.	Od 1 stycznia 2025 r. stosowane mogą być już wyłącznie KSB i KSP w zmienionym brzmieniu.
2.	105/4/2023 <sup>19</sup>	18 września 2023 r.	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	Krajowy Standard Badania 600 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 600 (zmienionego) – „Szczególne rozważania – Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)” („KSB 600 (Z)”)	Zmiany uzgodnieniowe związane z KSB 600 (Z) oczekują na ustnowienie, tj. wprowadzenie ich do systemu polskich regulacji.	KSB 600 (Z) ma zastosowanie do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2025 r. lub później. Przewidziano także możliwość wcześniejszego zastosowania zmienionego brzmienia standardu.	Z dniem 31 grudnia 2025 r. Od dnia 1 stycznia 2026 r. będzie mieć zastosowanie wyłącznie KSB 600 (Z), niezależnie od tego jakiego okresu sprawozdawczego dotyczy badane skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

<sup>17</sup> Więcej informacji znajduje się w cz. 10. Co przed nami w perspektywie 2024 r. i kolejnych lat?<sup>18</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zmiana KSWZ związana ze standardami zarządzania jakością”.<sup>19</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „KSB 600 (Zmieniony) został zatwierdzony”.

**PAMIĘTAJ!**

Przypominamy, że do obecnie przeprowadzanego badania sprawozdania finansowego ma zastosowanie najnowszy pakiet obowiązujących krajowych standardów badania (KSB) (zgodnie z § 4 ust. 8 uchwały nr 3430/52a/2019 z uwzględnieniem zmian KSB wprowadzonych od momentu podjęcia tej uchwały. Oznacza to, że biegły rewident przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego lub innej historycznej informacji finansowej niezależnie od tego, za jaki okres zostało ono sporządzone, powinien stosować najnowszą obowiązującą wersję standardów i nie powinien stosować już wersji wcześniejszych (przyjętych poprzednimi uchwałami KRBR).

Przypominamy, że stosując KSB należy brać pod uwagę niżej wskazane dokumenty:

- 1) „Przedmowę do dokumentów międzynarodowych standardów kontroli jakości, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych”,
- 2) „Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych”.

Obowiązujące brzmienie tych dokumentów znajduje się w uchwale nr 3430/52a/2019.

**Nowy proces w ramach ustanawiania standardów – tzw. „polonizacja”**

Krajowe Standardy Badania („KSB”) do 2021 r. były przyjmowane w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania. Twórcą standardów międzynarodowych jest Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, ang. skrót „IAASB”)<sup>20</sup>.

Od 2022 roku standardy są przyjmowane z uwzględnieniem **nowego procesu w trakcie ich ustanawiania, tzw. polonizacji**. Standardy są nie tylko przetłumaczone na język polski, ale dodatkowo podlegają dostosowaniu ich brzmienia do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa. Zmiany związane z tym nowym procesem są wyróżnione w tekście kolorem szarym, a w tytule standardu dodane jest określenie „PL”.

Z uwzględnieniem polonizacji zostały dotychczas ustanowione lub wprowadzone następujące KSB:

- 1) KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”,
- 2) KSB 220 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”,
- 3) KSB 600 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 600 (zmienionego) – „Szczególne rozważania – Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)”.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Więcej informacji o Radzie Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych oraz jej pracach można znaleźć pod adresem: <https://www.iaasb.org/about-iaasb>.

<sup>21</sup> Procesowi polonizacji podlegały także oba krajowe standardy kontroli jakości wprowadzone w ramach pakietu standardów zarządzania jakością, tj. KSKJ 1 oraz KSKJ 2.

**Uwaga:****Nowy, ustawowy obowiązek przeprowadzania konsultacji publicznych projektów aktów normatywnych (uchwał)<sup>22</sup>**

Podmiot opracowujący projekt przepisu regulacyjnego, jakim jest Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, zobowiązany jest do przeprowadzenia oceny projektowanych przepisów, którą przedstawia w uzasadnieniu do projektu aktu normatywnego, oraz przeprowadzenia konsultacji publicznych.

Obowiązek ten wynika z ustawy z dnia 22 grudnia 2015 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 334), z dodanego rozdziału 6a *Zapewnianie proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru przepisów regulacyjnych i wymogów dotyczących świadczenia usług transgranicznych*. Przepisem regulacyjnym, w rozumieniu ww. ustawy, jest przepis prawa polskiego określający formalne kwalifikacje niezbędne do wykonywania zawodów regulowanych lub wymagania kwalifikacyjne, od spełnienia których jest uzależnione podejmowanie lub wykonywanie działalności regulowanych, oraz, o ile jest to wymagane, warunki wykonywania zawodów regulowanych, a także podejmowania lub wykonywania działalności regulowanych.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, uchwałą nr 2613/47a/2023 z dnia 30 stycznia 2023 r. określiła **Zasady procedowania uchwał zawierających przepisy regulacyjne** („Zasady procedowania”) (z treścią uchwały można zapoznać się [tutaj](#), a z załącznikiem do tej uchwały [tutaj](#)). Zgodnie z Zasadami procedowania opracowany projekt uchwały wraz z uzasadnieniem zawierającym ocenę zgodności projektowanych przepisów regulacyjnych z zasadami proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru podlega konsultacjom publicznym poprzez jego publikację na stronie internetowej Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w zakładce „Aktualności”. W ramach przeprowadzanych konsultacji publicznych wyznaczony jest termin na zgłaszanie uwag. Wyniki przeprowadzanych konsultacji są publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej poprzez publikację zaktualizowanego uzasadnienia wraz z oceną zgodności oraz projektu aktu normatywnego.

**Zmiana zasad konsultacji publicznych<sup>23</sup>**

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów zmieniła Zasady procedowania związane z przeprowadzeniem konsultacji publicznych, wprowadzone ww. uchwałą nr 2613/47a/2023. Zmiana dotyczyła m.in. możliwości skrócenia terminu prowadzonych konsultacji w uzasadnionych przypadkach.

Z treścią uchwały KRBR nr 58/3a/2023 z dnia 29 sierpnia 2023 r. w przedmiocie zmiany uchwały w sprawie zasad procedowania uchwał zawierających przepisy regulacyjne można zapoznać się – [tutaj](#), z zał. – [tutaj](#).

**Najnowsze zmienione standardy, dla których minął już termin obowiązkowego ich zastosowania**

**Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” („KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**

<sup>22</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Obowiązek przeprowadzenia konsultacji projektu aktu normatywnego”.

<sup>23</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zmiana zasad konsultacji publicznych”.



**Uwaga:**

Do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2023 r. lub później, czyli do sprawozdań finansowych za 2023 rok jest już obowiązek zastosowania **Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” („KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)” lub „KSB 315 (Zw2022)”)**.

KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został przyjęty 7 lipca 2022 r. uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR. Tą uchwałą KRBR przyjęta także zmiany do krajowych standardów badania wynikające z ustanowienia KSB 315 (Zmienionego w 2022 r.).<sup>24</sup>

Więcej informacji o KSB 315 (Zw2022) oraz o materiałach wspierających jego zastosowanie znajduje się w [Alercie specjalnym – Badanie za 2022 r.](#)

Zmienione wymogi mają na celu wspieranie spójnej i efektywnej identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia. Są też odpowiedzią na zmieniające się potrzeby rynkowe, również w zakresie IT oraz rosnącą popularność szacowania ryzyka za pomocą zautomatyzowanych narzędzi i technik. Standard jest lepiej dostosowany do szerokiego spektrum okoliczności i złożoności jednostek, a także podkreśla wagę zawodowego sceptycyzmu. Zmiany koncentrują się na wzmocnieniu podejścia biegłego rewidenta do zrozumienia jednostki (w tym kontroli wewnętrznej), jej otoczenia oraz działań związanych z oceną ryzyka w świetle zmieniającego się otoczenia. Model ryzyka badania nie uległ zmianie. Jednakże doprecyzowania pomagają biegłym rewidentom w stosowaniu tego modelu przy identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia, zarówno na poziomie całego sprawozdania finansowego, jak i poszczególnych stwierdzeń. Najważniejsze zmiany to:

- większa jasność i spójniejsze zastosowanie. Zmienione wymogi koncentrują się na tym, „co” należy zrobić, a materiał dotyczący zastosowania został wzmocniony, zmodernizowany i przeorganizowany w celu opisanego, „dlaczego” i „jak” należy przeprowadzać procedury;
- dodanie nowych pojęć i definicji, jak np. „znacząca grupa transakcji, saldo konta lub ujawnienie”, „stosowne stwierdzenia”, „czynniki ryzyka nieodłącznego”;
- oddzielne oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli;
- skalowalność – materiał dotyczący zastosowania zawiera rozważania dotyczące proporcjonalności i skalowalności pod oddzielnym nagłówkiem, ilustrując skalowanie w górę dla bardziej złożonych sytuacji i skalowanie w dół dla mniej złożonych sytuacji;
- wykorzystanie nowych technologii w badaniu, w tym rozważania dotyczące IT;
- wzmocnione wymogi dotyczące stosowania zawodowego sceptycyzmu, a także dokumentacji.

<sup>24</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. [„KSB 315 \(Zmieniony w 2022 r.\) został zatwierdzony”](#).

## Zmiany innych standardów

Uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR przyjęła także, powiązane z KSB 315 (Zmienionym w 2022 r.), zmiany do innych standardów. Zmianie uległo 20 standardów z grupy krajowych standardów badania: 200, 210, 230, 240, 250 (Z), 260 (Z), 265, 300, 330, 402, 500, 501, 530, 540 (Z), 550, 600, 610 (Z), 620, 701, 720 (Z).

### Wsparcie PIBR:

Aby ułatwić przeanalizowanie tych zmian udostępniłyśmy, przy okazji opublikowania wersji roboczej tłumaczenia tego standardu, materiały o charakterze pomocniczym i edukacyjnym. Jest to tłumaczenie tekstów opublikowanych przez IAASB, w których nowo dodane zapisy są podkreślone, a tekst usunięty jest przekreślony (pobierz [tutaj](#)).

Przygotowaliśmy również **ujednolicone wersje krajowych standardów badania** uwzględniające zmiany wprowadzone na mocy tej uchwały KRBR. Ujednolicone brzmienie standardów można pobrać z:

- \_ [wydzielonej podstrony](#) – „Ujednolicone brzmienie standardów po zmianach dostosowawczych przyjętych uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR” lub
- \_ [Wyszukiwarki standardów](#) po wybraniu filtru „badanie” i okresu 31.12.2023 r.

### Uwaga:

Możliwość stosowania standardów w dotychczasowym brzmieniu, bez zmian wprowadzonych na mocy uchwały nr 2272/38a/2022, **minęła z dniem 31 grudnia 2023 r. Od dnia 1 stycznia 2024 r. mają już zastosowanie wyłącznie KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) i pozostałe standardy w zmienionym brzmieniu.**

Linki:

- \_ [Uchwała nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r.](#)
- \_ KSB 315 (Zw2022) w brzmieniu MSB (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” ([załącznik nr 1 do uchwały](#))
- \_ Zmiany krajowych standardów badania wynikające z ustanowienia KSB 315 (Zw2022) ([załącznik nr 2 do uchwały](#)).

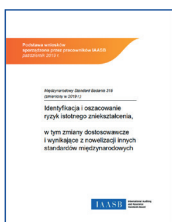
Uchwała została również zamieszczona w sekcji „[Prawo i standardy](#)” oraz na nowej podstronie „[Projekty standardów](#)”.

## Wsparcie PIBR:

**Materiały wspierające wdrożenie i stosowanie KSB 315 (Zw2022), o których informowaliśmy w poprzednim Alercie specjalnym:**

Przetłumaczone na język polski opracowania IAASB wspierające zrozumienie i wdrożenie zmienionego standardu:

- **Podstawa wniosków** – wyjaśniająca przyczyny rozpoczęcia prac nad zmianą standardu, kolejne etapy procesu, podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu oraz decyzje podjęte w wyniku przeprowadzonych konsultacji.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

- **Arkusz informacyjny** – zawierający krótkie podsumowanie oraz opis najważniejszych zmian w standardzie.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

- **„MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”. Przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy”**

Przewodnik koncentruje się na zmianach w stosunku do poprzedniej wersji tego standardu, zawiera zestawienie podstawowych pojęć oraz wyjaśnia najbardziej znaczące nowe wymogi. Zawiera również przykłady i podkreśla skalowalność standardu z naciskiem na mniej złożone jednostki.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

- Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: „Często zadawane pytania – Korzystanie z zautomatyzowanych narzędzi i technik przy identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)”



(pobierz opracowanie [tutaj](#)).

### Nowe materiały wspierające wdrożenie i stosowanie KSB 315 (Zw2022)

- „Proces identyfikacji i oszacowania ryzyka: wskazówki dotyczące wdrażania MSB 315 (zmienionego w 2019 r.)”

Materiał opublikowany przez IAASB w XII 2022 r., przetłumaczony przez PIBR w IV 2023 r., zawiera przegląd podstawowych pojęć i wyjaśnia nowe i wcześniej istniejące wymogi. Obejmuje również przykłady i podkreśla skalowalność standardu, koncentrując się na mniej złożonych jednostkach.



(pobierz opracowanie – [tutaj](#)).

Wszystkie przetłumaczone na j. polski materiały wspierające wdrożenie i stosowanie KSB 315 (Zw2022) można znaleźć [tutaj](#) oraz w [e-Bibliotece](#).

### Uwaga:

Kolejnym zmienionym standardem, który obowiązuje już do badania za 2023 r. jest **Krajowy Standard Badania 220 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego” („KSB 220 (Z)”)**.

Więcej informacji na temat pakietu standardów zarządzania jakością, w skład którego wchodzi KSB 220 (Z) znajduje się w kolejnej części Alertu.

**Uwaga:****Zmienione standardy, dla których nie upłynął jeszcze termin obowiązkowego ich zastosowania**

Do badania sprawozdania finansowego/skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego na dzień 31.12.2023 r. istnieje możliwość zastosowania:

- 1) zmienionego brzmienia krajowych standardów wykonywania zawodu związanego z pakietem standardów zarządzania jakością,
- 2) Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 600 (zmienionego) – „Szczególne rozważania – Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)”,

o ile firma audytorska zdecyduje się na ich wcześniejsze zastosowanie.

Więcej informacji na ten temat można znaleźć w cz. 10. „Co przed nami w perspektywie 2024 r. i kolejnych lat?”.

**Uwaga:****STANDARD DO BADANIA ZGODNOŚCI Z ROZPORZĄDZENIEM ESEF – KSUA 3001PL**

Badając sprawozdanie finansowe sporządzone w formacie ESEF (ang. European Single Electronic Format) i oznakowane zgodnie z wymogami rozporządzenia ESEF ([rozporządzenie UE nr 2019/815](#)) zastosowanie ma również **KSUA 3001PL**, czyli standard ustanowiony przez KRBR uchwałą nr 1975/32a/2021 w sprawie Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” („KSUA 3001PL”).<sup>25</sup>

**Dla przypomnienia:****Usługi, do których zastosowanie ma standard:**

1. badanie sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zgodnie z postanowieniami rozporządzenia 2019/815;
2. badanie sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych innych jednostek sporządzonych zgodnie z MSSF w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815, a w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych, także gdy zostały oznakowane zgodnie z wymogami tego rozporządzenia.

**Początek obowiązywania:**

KSUA 3001PL miał po raz pierwszy zastosowanie do usług badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się **31 grudnia 2021 r. i później**. 2023 rok to kolejny rok stosowania tego standardu.

<sup>25</sup> Więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „[Nowy standard do badania ESEF](#)”.

**Linki:**

- [uchwała nr 1975/32a/2021 KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. w sprawie krajowego standardu usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3001PL,](#)
- [KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”.](#)

**Dla przypomnienia:**

Zgodnie z rozporządzeniem UE nr 2019/815:

- wszystkie raporty roczne sporządzane są przez emitentów w formacie XHTML;
- skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSSF, będące składnikami skonsolidowanych raportów rocznych znakowane są przy użyciu języka znaczników XBRL;
- znaczniki XBRL powinny być umieszczone w dokumencie XHTML przy użyciu specyfikacji standardu Inline XBRL;
- taksonomia, która ma być stosowana stanowi rozszerzenie taksonomii MSSF opracowanej przez Fundację MSSF;
- począwszy od 1 stycznia 2020 r. podstawowe części sprawozdania finansowego (tj. sprawozdanie z sytuacji finansowej, sprawozdanie z zysków lub strat i całkowitych dochodów, sprawozdanie z przepływów pieniężnych, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym) zawarte w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF, znakowane są szczegółowo.
- Ponadto, począwszy od 1 stycznia 2022 r. obowiązkowe jest blokowe znakowanie informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego w formacie ESEF.

**Uwaga:**

Taksonomia podstawowa, która ma być stosowana na potrzeby jednolitego elektronicznego formatu raportowania, opiera się na taksonomii MSSF i stanowi jej rozszerzenie. Fundacja MSSF corocznie aktualizuje taksonomię MSSF. W związku z tym konieczna jest **aktualizacja regulacyjnych standardów technicznych**, aby uwzględnić poszczególne coroczne aktualizacje taksonomii MSSF.

Najnowsze aktualizacje:

- Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2022/2553 z dnia 21 września 2022 r. zmieniające regulacyjne standardy techniczne określone w rozporządzeniu delegowanym (UE) 2019/815 w odniesieniu do dokonanej w 2022 r. aktualizacji taksonomii na potrzeby jednolitego elektronicznego formatu raportowania (plik PDF) (pobierz rozporządzenie 2022/2553 w formie [pliku PDF](#)).

Więcej informacji na temat tego standardu, przygotowanego przez PIBR wsparcia, a także opracowania PANA pt. „Podsumowanie kontroli przeprowadzonych do końca czerwca 2022 r. w zakresie badania sprawozdań w formacie ESEF” przedstawialiśmy w pkt. 4.2 „Alertu specjalnego – Badanie za 2021 r.” oraz w pkt. 4.1 Alertu specjalnego – Badanie za 2022 r.

## Narzędzia informatyczne wspomagające badanie ESEF

Firmy audytorskie i biegli rewidenci przeprowadzający badanie sprawozdań finansowych zgodnych z wymogami ESEF powinni rozważyć skorzystanie ze specjalistycznego narzędzia informatycznego wspomagającego takie badanie. W Polsce i w Unii Europejskiej wielu dostawców oferuje tego typu narzędzia IT. Wybór konkretnych rozwiązań należy do firm audytorskich, które badają sprawozdania finansowe spółek giełdowych.<sup>26</sup>

### Uwaga:

W ramach przeglądu powdrożeniowego, nadal zachęcamy Państwa do nadsyłania uwag i komentarzy do KSUA 3001PL, a także przygotowanych przez PIBR przykładowych procedur takiego badania oraz podzielenia się informacjami o problemach związanych z badaniem ESEF.<sup>27</sup> Uwagi, komentarze i materiały, którymi chcą się Państwo podzielić prosimy nadsyłać na adres: [konsultacje.projektow.standardow@pibr.org.pl](mailto:konsultacje.projektow.standardow@pibr.org.pl).

### UKNF o ESEF:

Informacje pt. „Jednolity Europejski Format Raportowania (ang. *European Single Electronic Format, ESEF*)” znajdują się pod adresem: <https://www.knf.gov.pl/komunikacja/raportowanie/ESEF>.

Można tu pobrać m.in.:

- [Przewodnik ESEF Reporting Manual \(wersja polska przewodnika z 2023\) \(plik PDF\)](#) (aktualizacja z sierpnia 2023 r.),
- [Komunikat ESMA z dn. 07.12.2023 r. dot. opublikowania aktualizacji plików taksonomii ESEF XBRL 2022 oraz testów zgodności ESEF 2023,](#)
- [Testy zgodności ESEF 2023 \(plik ZIP z dn. 07.12.2023 r.\) wraz z dokumentacją.](#)

<sup>26</sup> 8 marca 2021 r., jako jeden z elementów wsparcia dla firm audytorskich i biegłych rewidentów, przedstawiliśmy informacje o dostawcach specjalistycznych narzędzi informatycznych wspomagających badanie sprawozdań finansowych zgodnych z ESEF. Aby ułatwić kontakt z wybranymi dostawcami, podaliśmy dane kontaktowe tych dostawców, którzy zwrócili się do PIBR z taką propozycją. Informacje o firmach zostały przedstawione na stronie internetowej PIBR, w aktualności pt. „Narzędzia informatyczne wspomagające badanie ESEF”. Zaznaczamy, że PIBR nie pośredniczy w nawiązaniu współpracy z tymi firmami. Informujemy, że PIBR nie jest w żaden sposób powiązany z którąkolwiek z tych firm. Jednocześnie zastrzegamy, że PIBR nie promuje ani nie rekomenduje żadnej ze wskazanych firm, ani żadnego z rozwiązań informatycznych udostępnionych przez te firmy. PIBR nie ponosi również odpowiedzialności za przekazywane przez te firmy informacje, jak również za wyniki pracy biegłych rewidentów, którzy zdecydują się na wykorzystanie oferowanych narzędzi.

Aby sprawdzić, czy wykorzystywane oprogramowanie jest oprogramowaniem, które zostało sprawdzone przez XBRL International pod kątem zgodności ze specyfikacjami XBRL można przejść do strony internetowej pod adresem: <https://software.xbrl.org/>.

<sup>27</sup> Więcej na temat wcześniejszego zaproszenia do zgłaszania uwag można przeczytać w aktualności pt. „Badanie ESEF? – podziel się doświadczeniami”.

## 3.2. KRAJOWE STANDARDY KONTROLI JAKOŚCI

2022 rok był w zasadzie ostatnim rokiem obowiązywania uchwały [nr 2040/37a/2018 KRBRw](#) sprawie krajowych standardów kontroli jakości, z późniejszą zmianą.

### Dla przypomnienia:

Od 1 stycznia 2023 r. firmy audytorskie zaczęły stosować w prowadzeniu działalności **nową koncepcję – zarządzanie jakością**.

Istotą zmian było przejście z dotychczasowego procesu kontroli jakości na proces zarządzania ryzykiem. Ten proces ma charakter ciągły i proaktywny, w efekcie czego będzie stale doskonalony i dostosowywany do otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego firmy audytorskiej, czyli do jej wielkości czy specyfiki obsługiwanych klientów.

Pakiet nowych standardów zarządzania jakością obejmuje:

1. Krajowy Standard Kontroli Jakości 1 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 – „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych” („KSKJ 1”),
2. Krajowy Standard Kontroli Jakości 2 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 2 – „Kontrola jakości wykonania zlecenia” („KSKJ 2”),
3. Krajowy Standard Badania 220 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego” („KSB 220 (Z)”).

Nazewnictwo standardów krajowych, w odróżnieniu od standardów międzynarodowych, pozostało niezmienione, ponieważ w ten sposób standardy są określone w ustawie o biegłych rewidentach.

### Nowy proces w ramach ustanawiania standardów

Standardy z pakietu zarządzania jakością, jako pierwsze ze standardów międzynarodowych, zostały nie tylko przetłumaczone na język polski, ale przeszły także **dotodkowy proces polegający na dostosowaniu ich brzmienia do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa**. Zmiany związane z tym nowym procesem są wyróżnione w tekście kolorem szarym, a w tytule standardu dodane jest określenie „PL”.



### Etapy ustanawiania nowych standardów:

Dotychczasowe kalendarium:

- 1) 30 kwietnia 2022 r. – pierwsza uchwała KRBR w sprawie nowych standardów (nr 2182/36a/2022);
- 2) 21 czerwca 2022 r. – decyzja Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (PANA) o niezatwierdzeniu tej uchwały KRBR i zgłoszeniu zastrzeżeń (5 punktów);
- 3) 25 lipca 2022 r. – druga uchwała KRBR w sprawie standardów (nr 2290/39a/2022);
- 4) 12 sierpnia 2022 r. – odmowa Rady PANA zatwierdzenia drugiej uchwały KRBR;
- 5) 14 września 2022 r. – wniesienie przez KRBR, zgodnie z przepisami art. 102 ust. 4 ustawy o biegłych rewidentach, skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie na zastrzeżenia Rady PANA;
- 6) 15 listopada 2022 r. – uchwała Rady PANA wprowadzająca pakiet standardów zarządzania jakością do systemu obowiązujących w Polsce regulacji (uchwała nr 38/1/2022). Uchwała Rady PANA weszła w życie z dniem podjęcia, tj. 15 listopada 2022 r.;
- 7) 21 czerwca 2023 r. – oddalenie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie skargi KRBR na zastrzeżenia Rady PANA;
- 8) 5 września 2023 r. – złożenie przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

### Uwaga:

Do czasu wydania przez Naczelnny Sąd Administracyjny wyroku w sprawie ze skargi kasacyjnej **obowiązują standardy w brzmieniu wprowadzonym przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego uchwałą nr 38/1/2022 z dnia 15 listopada 2022 r.** (pobierz treść uchwały nr 38/1/2022 [tutaj](#)).

### Dla przypomnienia:

Zmiany wprowadzone w pakiecie standardów zarządzania jakością przez Radę PANA w stosunku do brzmienia zaproponowanego przez KRBR dotyczą m.in.:

- **objęcia w odpowiedni sposób systemem wewnętrznej kontroli jakości** i stosowania postanowień KSKJ 1 do działalności polegającej na usługowym **prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz innych usług, czynności i działalności** (KSKJ 1 par. 1),
- **obowiązku rotacji kontrolera jakości wykonania zlecenia na wszystkich zleceniach, jeżeli taka kontrola jest wymagana, a nie tylko zleceniach wykonywanych na rzecz jednostek zainteresowania publicznego (JZP), z jednoczesnym skróceniem okresu pełnienia funkcji i karencji.** Obecne brzmienie regulacji brzmi: „Firma audytorska ustala zasady rotacji kontrolera jakości wykonania zlecenia w odniesieniu do usług podlegających takiej kontroli oraz zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich. Obowiązkowa **zmiana kontrolera jakości wykonania zlecenia** powinna następować po **maksymalnie czterech latach** pełnienia takiej funkcji na zleceniu, a ewentualna **powtórna nominacja** dla tej samej osoby mogłaby następować **po co najmniej dwóch latach przerwy.** (KSKJ 2 par. 19-1).

**Początek obowiązywania:**<sup>28</sup>

- **KSKJ 1** – każda firma audytorska do 1 stycznia 2023 r. miała opracować nowy system wewnętrznej kontroli jakości (SWKJ), tj.:
  - ustalić cele jakości,
  - zidentyfikować i oszacować ryzyka jakości oraz
  - zaprojektować i wdrożyć reakcje na te ryzyka.
- Wymagane było, aby zaprojektowane reakcje na ryzyka zaczęły działać już od 1 stycznia 2023 r. Również do 1 stycznia 2023 r. firma audytorska powinna m. in. zaprojektować i wdrożyć procedury monitorowania i korygowania działania nowego SWKJ. Monitoring bieżący powinien zacząć działać już od 1 stycznia 2023 r.
- **KSKJ 2** – dla badań za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2023 r. i później oraz usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz usług pokrewnych rozpoczynających się 1 stycznia 2023 r. i później.
- **KSB 220 (Z)** – dla badań za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2023 r. i później.

**Uwaga:**

- Do badania sprawozdania finansowego za 2023 r. będzie już stosowany **KSB 220 (Z)** oraz **KSKJ 2** – o ile standard ten będzie miał zastosowanie w danym badaniu.
- Od 1 stycznia 2024 r. należy stosować **KSB 220 (Z)** a także **KSKJ 2** niezależnie od tego, jakiego okresu sprawozdawczego dotyczy badanie sprawozdania finansowego.

**Uwaga:**

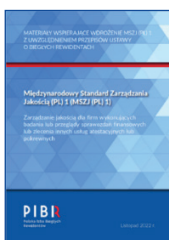
- W aktualności pt. „Zarządzanie jakością w firmie audytorskiej” przypominaliśmy, i dziś ponownie, o początku obowiązkowego zastosowania **KSKJ 2** oraz **KSB 220 (Z)**, a także, co jeszcze raz podkreślamy, o **konieczności dokonania pierwszej oceny SWKJ, w ciągu roku od wdrożenia KSKJ 1, czyli do 31.12.2023 r.** Oceny dokonuje się na określony moment w czasie i co najmniej raz w roku. Przypominamy także, że **powinien być przeprowadzony monitoring okresowy SWKJ w oparciu o wymogi KSKJ 1.**
- Przygotowane w ramach wsparcia opracowania PIBR oraz IAASB związane z nowymi standardami zarządzania jakością znajdują się na dedykowanej podstronie „Nowe standardy zarządzania jakością”.
- Zachęcamy również do korzystania z informacji udostępnionych przez PANA, które zgromadzone są w sekcji – Nowe standardy kontroli jakości, w tym odpowiedzi na najczęstsze pytania, jak również do zapoznania się z nowymi procedurami kontroli.

<sup>28</sup> Więcej objaśnień m.in. na ten temat znajduje się na stronie internetowej PANA, w sekcji pt. „Nowe standardy kontroli jakości – odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania”, pod adresem: <https://pana.gov.pl/nowe-standardy-kontroli-jakosci/nowe-standardy-kontroli-jakosci-odpowiedzi-na-najczesciej-zadawane-pytania/>.

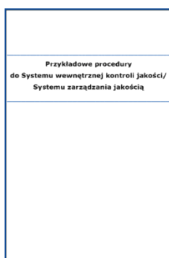
## Wsparcie PIBR:

O wcześniej udostępnionych materiałach wspierających, przygotowanych przez PIBR lub opublikowanych przez IAASB, pisaliśmy w [Alercie specjalnym – Badanie za 2022 r.](#) Dla przypomnienia były to:

- Pierwsze opracowanie PIBR – pt. **„Materiały wspierające wdrożenie MSZJ (PL) 1 z uwzględnieniem przepisów ustawy o biegłych rewidentach”<sup>29</sup>**



- Drugie opracowanie PIBR – **„Przykładowy system wewnętrznej kontroli jakości (SWKJ)/system zarządzania jakością (SZJ) w małej firmie audytorskiej (FA)”<sup>30</sup>**



## Wsparcie PIBR przygotowane w 2023 r.:

- **Zaktualizowana przykładowa dokumentacja opisująca system wewnętrznej kontroli jakości w mniej złożonej firmie audytorskiej**

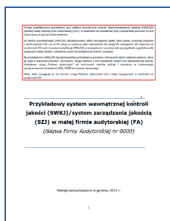
W 2022 r. w ramach wsparcia dla małych, mniej złożonych firm audytorskich, przygotowaliśmy „Przykładowy system wewnętrznej kontroli jakości (SWKJ)/system zarządzania jakością (SZJ) w małej firmie audytorskiej (FA)”, o którym mowa powyżej (więcej na ten temat w aktualności pt. [„Przykładowa dokumentacja SWKJ – nowe opracowanie PIBR dla małych FA”](#) oraz pt. [„Zaktualizowana przykładowa dokumentacja SWKJ dla małych FA”](#)).

<sup>29</sup> Więcej na temat tego opracowania PIBR można przeczytać w aktualności pt. [„Opracowanie PIBR wspierające wdrożenie nowego standardu zarządzania jakością oraz webinar”](#).

<sup>30</sup> Więcej na temat tego opracowania PIBR można przeczytać w aktualności pt. [„Przykładowa dokumentacja SWKJ – nowe opracowanie PIBR dla małych FA”](#) oraz w aktualności pt. [„Zaktualizowana przykładowa dokumentacja SWKJ dla małych FA”](#).

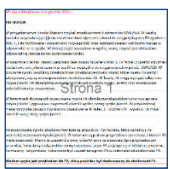
Opublikowana w grudniu 2023 r. zaktualizowana wersja opracowania składa się z dwóch części i obejmuje:

- \_ przykładową dokumentację opisującą system wewnętrznej kontroli jakości, w tym przykładowe procedury i formularze,



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

- \_ macierz ryzyk – ryzyka i reakcje.<sup>31</sup>



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

Dotychczasowa przykładowa dokumentacja opisująca system wewnętrznej kontroli jakości adresowała **wymogi** tylko **nowego KSKJ 1** w brzmieniu MSZJ (PL) 1 – „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”.

Aktualizacja opracowania obejmuje **zastosowanie uproszczeń**, aby materiał lepiej odpowiadał specyfice zarządzania jakością w małej firmie audytorskiej, a także **uwzględnia uwagi PANA wynikające z kontroli tematycznych** – „Kontrola tematyczna: uwagi do opracowania PIBR dotyczącego przykładowej dokumentacji SWKJ dla małych firm audytorskich” (zapoznaj się z informacjami [tutaj](#)) oraz „Sprawozdanie z kontroli tematycznych dotyczących dostosowania systemów wewnętrznej kontroli jakości w firmach audytorskich do nowych standardów kontroli jakości” (pobierz [tutaj](#)), wymienionych także poniżej. Ponadto, w ramach aktualizacji przygotowano materiały do:

- \_ **monitoringu okresowego**, w tym dodana została **przykładowa lista kontrolna inspekcji zakończonego zlecenia badania**,
- \_ **wdrożenia pozostałych dwóch, nowych standardów**, czyli:
  - **KSKJ 2** w brzmieniu MSZJ (PL) 2 – „Kontrola jakości wykonania zlecenia”, w tym
    - \* **przykładowa procedura oraz lista kontrolna do kontroli jakości wykonania badania**,
    - \* **lista proponowanych zagadnień do uzgodnienia pomiędzy firmą audytorską i kontrolerem jakości wykonania zlecenia**,

<sup>31</sup> Więcej na temat tego opracowania PIBR można przeczytać w aktualności pt. „Zaktualizowana dokumentacja SWKJ dla małej firmy audytorskiej”.

- **wdrożenia KSB 220 (Z)** w brzmieniu MSB (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”, w tym **lista kontrolna dla kluczowego biegłego rewidenta związana z zarządzaniem dla badania**.

Podkreślamy, że **opracowanie PIBR** jest skierowane do małych/mniej złożonych firm audytorskich, **ma przykładowy charakter i wymaga dostosowania do specyfiki firmy audytorskiej** korzystającej z tego opracowania oraz uszczegółowienia, a także uzupełniła o stosowne własne formularze (własne polityki oraz procedury).

## Webinar z cyklu „Biegłe na ważne tematy”

15 lutego 2024 r. Polska Izba Biegłych Rewidentów uruchomiła projekt edukacyjny – cykl nieodpłatnych webinarów pod hasłem „Biegłe na ważne tematy”. Udział w wydarzeniach jest nieodpłatny i umożliwia zaliczenie obowiązkowego doskonalenia zawodowego w formie samokształcenia. Organizatorem webinarów jest Centrum Edukacji PIBR.

Pierwszy webinar z cyklu był poświęcony „Zaktualizowanej przykładowej dokumentacji opisującej system wewnętrznej kontroli jakości w mniej złożonej firmie audytorskiej”.

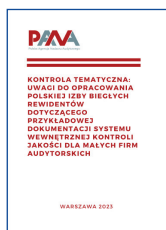
Istnieje możliwość odsłuchania nagrania z tego webinaru (przejdź do nagrania, które jest udostępnione na stronie internetowej Centrum Edukacji PIBR – w zakładce [e-learning](#) – [tutaj](#)).

## Uwaga:

### Uwagi wynikające z kontroli tematycznych PANA

- „Kontrola tematyczna: uwagi do opracowania PIBR dotyczącego przykładowej dokumentacji SWKJ dla małych firm audytorskich”

PANA, stwierdziła, że niektóre firmy audytorskie przyjęły i wdrożyły dokumentację systemu kontroli jakości w formie i treści ww. publikacji zaproponowanej przez PIBR. Część firm uczyniła to bez niezbędnego dostosowania tej dokumentacji do swojej specyfiki i nie uzupełniła o stosowane w niej formularze czy też własne, wewnętrzne procedury oraz reguły zapewniające zgodność z elementami polonizującymi. W związku z tym PANA przekazała wskazówki do rozważenia przez firmy audytorskie zakresu niezbędnych uzupełnień oraz korekt w przypadku przyjmowania ww. opracowania PIBR.<sup>32</sup>



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

<sup>32</sup> Więcej o tym opracowaniu PANA można przeczytać w komunikacie pt. „Kontrola tematyczna: uwagi do opracowania PIBR dotyczącego przykładowej dokumentacji SWKJ dla małych firm audytorskich”.

- „Sprawozdanie z kontroli tematycznych dotyczących dostosowania systemów wewnętrznej kontroli jakości w firmach audytorskich do nowych standardów kontroli jakości”



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

To kolejne opracowanie PANA, opublikowane w trakcie 2023 r. związane z zastosowaniem przez firmy audytorskie KSKJ 1.

## Wsparcie PIBR:

### Opracowania IAASB

O wcześniej udostępnionych materiałach wspierających, przetłumaczonych przez PIBR a opublikowanych przez Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. skrót „IAASB”), pisaliśmy w [Alercie specjalnym – Badanie za 2022 r.](#)

PIBR przetłumaczyła wszystkie dotychczasowe publikacje IAASB – do każdego z trzech standardów:

- podstawę wniosków,
- arkusz informacyjny,
- przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy,

Ponadto, prezentacje z serii webinarium IAASB na temat MSZJ 1, a także dwie części z nowej serii „Zarządzanie jakością: wdrożenie w małej firmie”.

Powtarzamy informacje o opracowaniach do standardów, które zaczęły być stosowane za 2023 r., czyli **KSKJ 2** oraz **KSB 220 (Z)**:

### MSZJ 2 – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 2 – „Kontrole jakości wykonania zlecenia”

- Podstawa wniosków



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

– Arkusz informacyjny



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

– Przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#));

**MSB 220 (Z) – Międzynarodowy Standard Badania 220 (zmieniony) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”**

– Podstawa wniosków



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

– Arkusz informacyjny



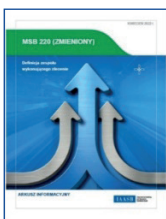
(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

– Przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

– Arkusz informacyjny – MSB 220 (zmieniony): Definicja zespołu wykonującego zlecenie



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

– „Arkusz informacyjny – Zarządzanie jakością oraz badanie sprawozdań finansowych grupy: podkreślenie niektórych aspektów współzależności pomiędzy MSB 220 (Zmienionym) a MSB 600”<sup>33</sup>



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#)).

## Nowe opracowania IAASB

W 2022 r. w ramach serii „Zarządzanie jakością: wdrożenie w małej firmie” wydana została pierwsza część:

– Część pierwsza: Czas się przygotować na nowe standardy zarządzania jakością



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#));

<sup>33</sup> Opracowanie odnosi się do MSB 600, przed zmianą brzmienia tego standardu.



W 2023 r. opublikowana została kolejna część:<sup>34</sup>

### **Część druga: Opracowanie szczegółowego planu wdrożenia**



(pobierz przetłumaczone opracowanie – [tutaj](#))

Jest to kolejna część trzyczęściowej serii publikacji IAASB, które mają pomóc małym i średnim firmom audytorskim we wdrożeniu nowych standardów zarządzania jakością. Zapewnia ona stopniowe podejście do identyfikacji celów jakościowych, ukończenia procesu oceny ryzyka jakości, identyfikacji istniejących lub tworzenia nowych odpowiedzi na te ryzyka oraz wdrażania, dokumentowania i komunikowania systemu zarządzania jakością. Publikacja odnosi się do komponentów MSZJ 1, zawiera przykładowe studium przypadku ilustrujące przejście z poprzedniego MSKJ 1 oraz zawiera liczne pomoce dokumentacyjne związane m.in. z niezależnością, akceptacją i kontynuacją relacji z klientem oraz zleceń, zasobami i konsultacjami zewnętrznymi, a także przykładową listę kontrolną do kontroli jakości wykonania zlecenia.

### **Zestaw narzędzi do zarządzania jakością dla małych i średnich firm**

Celem zestawu narzędzi jest dostarczenie pakietu przykładowych dokumentów (tj. polityk, list kontrolnych, przykładów pism i formularzy), aby zapewnić wsparcie nienależącym do sieci firmom audytorskim przy wdrażaniu reakcji na zidentyfikowane ryzyka jakości oraz reakcji mających na celu zmniejszenie takich ryzyk, zgodnie z wymogami określonymi w elemencie „Proces oszacowania ryzyka przez firmę” MSZJ 1.



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

<sup>34</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowe tłumaczenia materiałów wspierających”.

### Ilustracyjna macierz ryzyka – Przewodnik uzupełniający do Zestawu narzędzi zarządzania jakością

Celem przewodnika jest zapewnienie wsparcia nienależącym do sieci firmom audytorskim w identyfikacji, oszacowaniu i dokumentowaniu ryzyk jakości zgodnie z wymogami określonymi w elemencie „Proces oszacowania ryzyka przez firmę” MSZJ 1.



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

## 3.3. ZASADY ETYKI ZAWODOWEJ BIEGŁYCH REWIDENTÓW

W 2023 roku nadal obowiązywała przyjęta przez KRBR w dniu 25 marca 2019 r. [uchwała nr 3431/52a/2019](#) w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów („uchwała nr 3431/52a/2019”), która **jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów wprowadziła „Międzynarodowy Kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)”** przyjęty przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (ang. International Ethics Standards Board for Accountants, ang. skrót „IESBA”), z późn. zm. („Kodeks etyki”). Pełna treść Kodeksu etyki stanowi [załącznik nr 1 do uchwały nr 3431/52a/2019](#).<sup>35</sup>

Późniejsza zmiana Kodeksu etyki wynikała z podjętej przez KRBR 6 sierpnia 2021 r. [uchwały nr 1760/27a/2021](#) w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów. Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę PANA, czyli 13 października 2021 r.<sup>36</sup> Zmiana polegała na zastąpieniu dotychczasowego brzmienia „Części 4B – Niezależność dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu” brzmieniem zmienionym. (Więcej na ten temat można przeczytać w „Alertcie specjalnym – Badanie za 2021 rok”).

### Dla przypomnienia:

Ogólny zarys Kodeksu etyki przedstawia się następująco:



<sup>35</sup> Więcej na temat nowego kodeksu etyki można przeczytać w pkt. 3.3 „Alertu specjalnego – Badanie za 2019 r.”.

<sup>36</sup> Więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Zmiana Kodeksu etyki”.

**Uwaga:****Nowa uchwała KRBR w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów<sup>37, 38</sup>**

Uchwała KRBR nr 207/7a/2023 z dnia 17 grudnia 2023 r. w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm., to regulacja, która nie ma jeszcze obowiązkowego zastosowania do badania sprawozdań finansowych za 2023 r. Kodeks w tym brzmieniu będzie miał zastosowanie do wykonywania czynności, dla których warunki zlecenia zostały uzgodnione 1 lipca 2024 r. lub później, z możliwością ich wcześniejszego stosowania.<sup>39</sup>

**Wsparcie PIBR:****\_ Bank dylematów etycznych<sup>40</sup>**

Przypominamy, że z inicjatywy Komisji ds. etyki, KRBR w 2020 r. zainicjowała projekt, którego celem jest zebranie przykładów dylematów etycznych, z którymi mierzą się w swojej praktyce zawodowej biegli rewidenci. Wybrane przykłady przekazywane do PIBR przy pomocy formularza kontaktowego<sup>41</sup> są na bieżąco analizowane przez Komisję ds. etyki i przekształcane w przykładowe dylematy etyczne. Opisy przykładowych dylematów, są dostępne po zalogowaniu w panelu biegłego rewidenta. Uwaga, wyjaśnienia Komisji są dla biegłych rewidentów jedynie wskazówką i nie stanowią prawnie wiążącej interpretacji przepisów prawa i standardów wykonywania usług biegłego rewidenta.

<sup>37</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy Kodeks etyki przyjęty”.

<sup>38</sup> Uchwała KRBR nr 207/7a/2023 z dnia 17 grudnia 2023 r. to nowa uchwała podjęta przez KRBR po uchyleniu dwóch wcześniejszych uchwał KRBR w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, w procesie ustanawiania których Rada PANA zgłosiła zastrzeżenia.

<sup>39</sup> Więcej informacji znajduje się w cz. 10. „Co przed nami w perspektywie 2024 r. i kolejnych lat?”.

<sup>40</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Bank dylematów etycznych”.

<sup>41</sup> Formularz, za pomocą którego można przedstawiać opisy dylematów etycznych, jest dostępny w panelu biegłego rewidenta po zalogowaniu.

## 4. SZCZEGÓLNE ZAGADNIENIA

W tej części Alertu prezentujemy informacje oraz nowe opracowania mające związek z badaniem sprawozdań finansowych za 2023 r.

### 4.1. Opinia, czy badane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych

W tej części Alertu chcielibyśmy przybliżyć temat opinii, o tym czy badane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych. Przedstawione informacje są przypomnieniem polegającym na zacytowaniu lub odwołaniu się do wybranych przepisów bądź regulacji. Jest to rodzaj podsumowania, które nie zwalnia biegłego rewidenta od określenia, w jaki sposób zrealizować i udokumentować inną odpowiedzialność sprawozdawczą wynikającą z art. 83 ust. 6 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach przy przeprowadzeniu badania.

#### 1. Obowiązki kierownika jednostki oraz biegłego rewidenta

Na początek podkreślimy różnice w odpowiedzialności w stosunku do sprawozdania finansowego jakie ponoszą kierownik jednostki oraz biegły rewident. Odpowiedzialność określają przepisy ustawowe, wewnętrzne regulacje, a dla biegłych rewidentów także KSB i zasady etyki zawodowej.

##### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej za sprawozdanie finansowe

Zarząd Spółki <jako kierownik jednostki> jest **odpowiedzialny za sporządzenie, na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, sprawozdania finansowego**, które przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej i wyniku finansowego Spółki zgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz z obowiązującymi Spółkę przepisami prawa i umową/statutem, a także za kontrolę wewnętrzną, którą Zarząd uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej (o ile taki organ jest powołany) jest/są zobowiązany/i do **zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości**. Członkowie Rady Nadzorczej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej Spółki.

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

Celami biegłego rewidenta są uzyskanie racjonalnej pewności czy **sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania z badania zawierającego opinię**. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB 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.

## 2. Ustawa o biegłych rewidentach

Wymóg odniesienia się biegłego rewidenta do ksiąg rachunkowych wynika z zapisów ustawy o biegłych rewidentach, dotyczących sprawozdania z badania. W sprawozdaniu z badania – zgodnie z art. 83 ust. 6 pkt 1 – należy zamieścić m.in. **opinię, czy badane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych** (dalej „opinia”).

Przepis skonstruowany jest w ten sposób, że opinia nie jest wyrażana bezpośrednio o prawidłowości ksiąg rachunkowych. Opinia biegłego rewidenta jest oceną, czy badane sprawozdanie finansowe, jako przedmiot umowy o badanie, zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych. W związku z tym celem badania sprawozdania finansowego nie jest wyrażenie opinii na temat ksiąg rachunkowych.

Polska jest jednym z nielicznych, o ile nie jedynym, krajem w UE, który wymaga takiej opinii w sprawozdaniu z badania.

### Sprawozdanie z badania

Podsumowanie prac związanych z badaniem sprawozdania finansowego oraz swoje wnioski biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu z badania.

Zaproponowane brzmienie ww. opinii, w ślad za zapisami z załącznika nr 2.1 do uchwały r 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r., z późn. zm., brzmi:

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe:

- \_ (...)
- \_ **zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy o rachunkowości.**

Kryteria, w oparciu o które biegły rewident opinię wyraża, są wskazane poprzez powołanie na rozdział 2 ustawy o rachunkowości, zatytułowany „Prowadzenie ksiąg rachunkowych”.

Taka opinia jest zamieszczana tylko w przypadku badania jednostkowego sprawozdania finansowego. Podobnego zapisu nie zamieszcza się w sprawozdaniu z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Opinia jest zamieszczona na początku sprawozdania z badania, w pierwszej jego części – Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego.

Opinia ta w ustawie o biegłych rewidentach została wydzielona jako odrębna opinia w stosunku do opinii biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego badanej jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.

Ustawa o rachunkowości wymienia cztery cechy jakościowe prawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych:

1. rzetelnie,
2. bezbłędnie,
3. sprawdzalnie,
4. bieżąco.

### 3. Ustawa o rachunkowości

Odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, ponosi kierownik jednostki. W przypadku gdy kierownikiem jednostki jest organ wieloosobowy, a nie została wskazana osoba odpowiedzialna, odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu.

Zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych są określone, na poziomie powszechnie obowiązujących przepisów prawa, w rozdziale 2 ustawy o rachunkowości.

W tym miejscu chcemy zwrócić uwagę, że Ministerstwo Finansów realizuje projekt pn. „Reforma systemu rachunkowości ze szczególnym uwzględnieniem digitalizacji”. Celem projektu jest dostosowanie przepisów ustawy o rachunkowości do praktyki, rzeczywistości prawno-gospodarczej oraz do możliwości, jakie oferuje postęp technologiczny. Prace nad projektem podzielone są na etapy, po zakończeniu których opracowane zostaną raporty przedstawiające podjęte działania, przeprowadzone analizy oraz wypracowane wnioski. (Więcej na ten temat w aktualności MF pt. „[Modernizacja ustawy o rachunkowości](#)”). Jest to projekt wieloletni i ostateczne brzmienie zapisów zmienionej/nowej ustawy o rachunkowości poznamy najprawdopodobniej za kilka lat.

### 4. Wymogi KSB

Krajowe standardy badania koncentrują się na sprawozdaniu finansowym i formułują wymogi odnoszące się do badania sprawozdania finansowego. Nie zawierają wymogów dotyczących badania ksiąg rachunkowych.

Księgi rachunkowe nie mogą jednak nie znaleźć się w obszarze zainteresowania biegłego rewidenta. Chociażby z uwagi na konieczność wyrażenia wspomnianej opinii, jak również z uwagi na to, że księgi rachunkowe są elementem systemu informacyjnego badanej jednostki i związanej z nim kontroli wewnętrznej. Dlatego prace biegłego rewidenta powinny obejmować także ten element funkcjonowania jednostki w poszczególnych etapach badania:

- \_ oszacowanie ryzyka,
- \_ reakcja na ryzyko,
- \_ sprawozdawczość.

Cele biegłego rewidenta określa [KSB 200](#) – „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Poniżej wymienione są KSB, które odnoszą się do ksiąg rachunkowych lub szerzej – systemu rachunkowości. Z uwagi na charakter opracowania odstąpiono od zacytowania poszczególnych zapisów tych KSB.

- [KSB 210](#) – „Uzgadnianie warunków zleceń badania”, w tym par. A.18,
- [KSB 240](#) – „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”, w tym par. 32, A.41, A.42,
- [KSB 315 \(Z w 2022\)](#) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”, więcej na ten temat mówimy dalej,
- [KSB 330](#) – „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”, w tym par. 20,
- [KSB 450](#) – „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”, w tym par. A.12.

### **Badania jednostek których księgi rachunkowe prowadzone są usługowo poza jednostką (outsourcing księgowy)**

Ustawa o rachunkowości zezwala na usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych (rozdział 8a, art. 76a. – Zakres usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, wymogi stawiane osobom wykonującym taką działalność).

- Przy badaniu sprawozdania finansowego klienta, który zlecił prowadzenie swoich ksiąg rachunkowych innej jednostce, zastosowanie ma [KSB 402](#) – „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej”.
- **Oszacowanie ryzyka**

### **KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)**

Wymogi związane z szacowaniem ryzyka zawarte są m.in. w [Krajowym Standardzie Badania 315 \(Zmienionym w 2022 r.\)](#) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” („KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)”), (więcej informacji o tym nowym standardzie oraz odesłanie do opracowanych przez IAASB materiałów wspierających znajduje się w pkt 3.1 Alertu).

KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) dużo miejsca poświęca aspektom technologii informacyjnych (IT). Są też nowe i zaktualizowane załączniki dla zrozumienia IT i ogólnych kontroli IT.

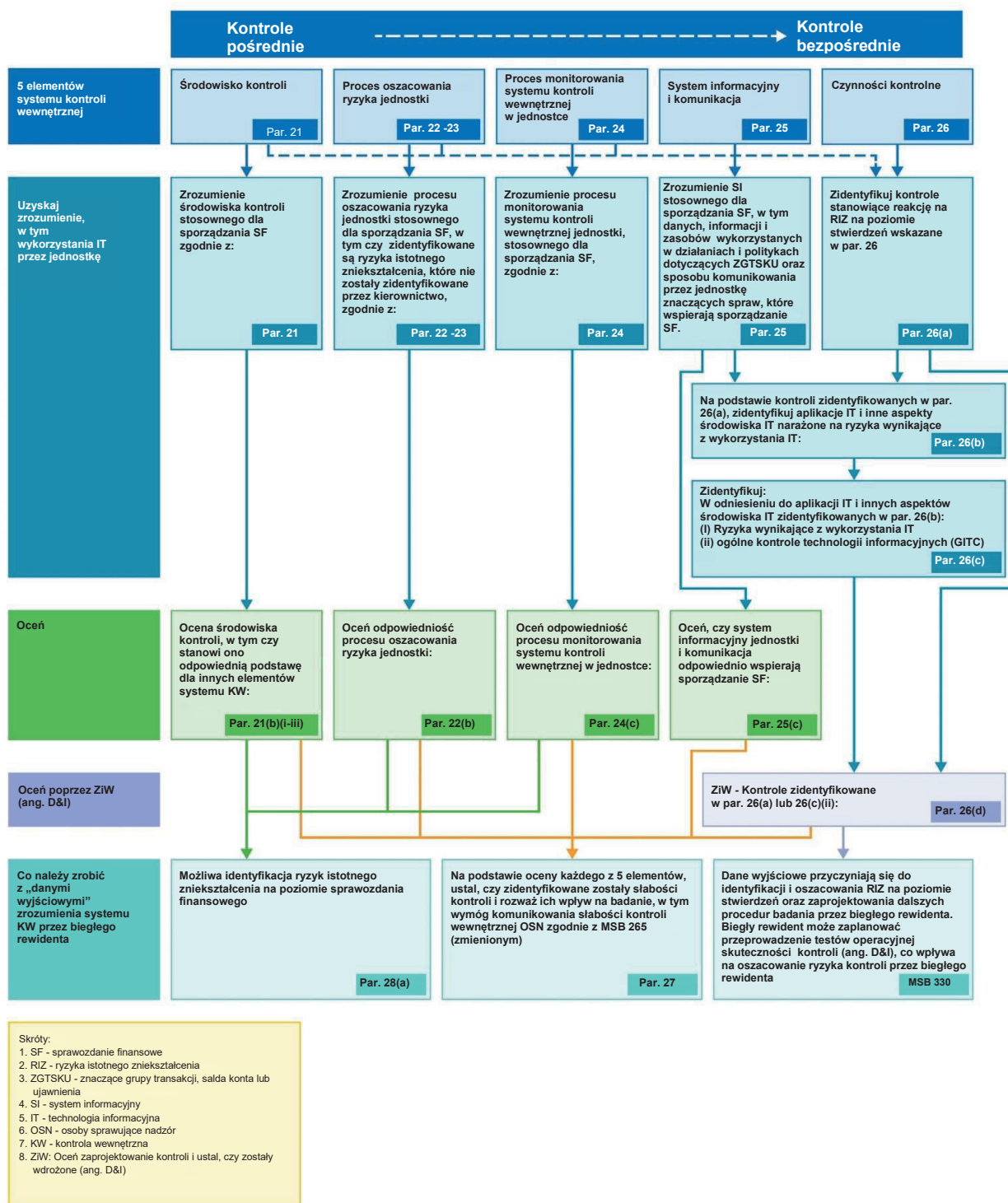
Poniżej przedstawiamy dwa schematy, prezentujące:

- zrozumienie elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki,
- zrozumienie wykorzystania IT przez jednostkę,

które pomagają zrozumieć wymogi standardu, w tym te zacytowane dalej.

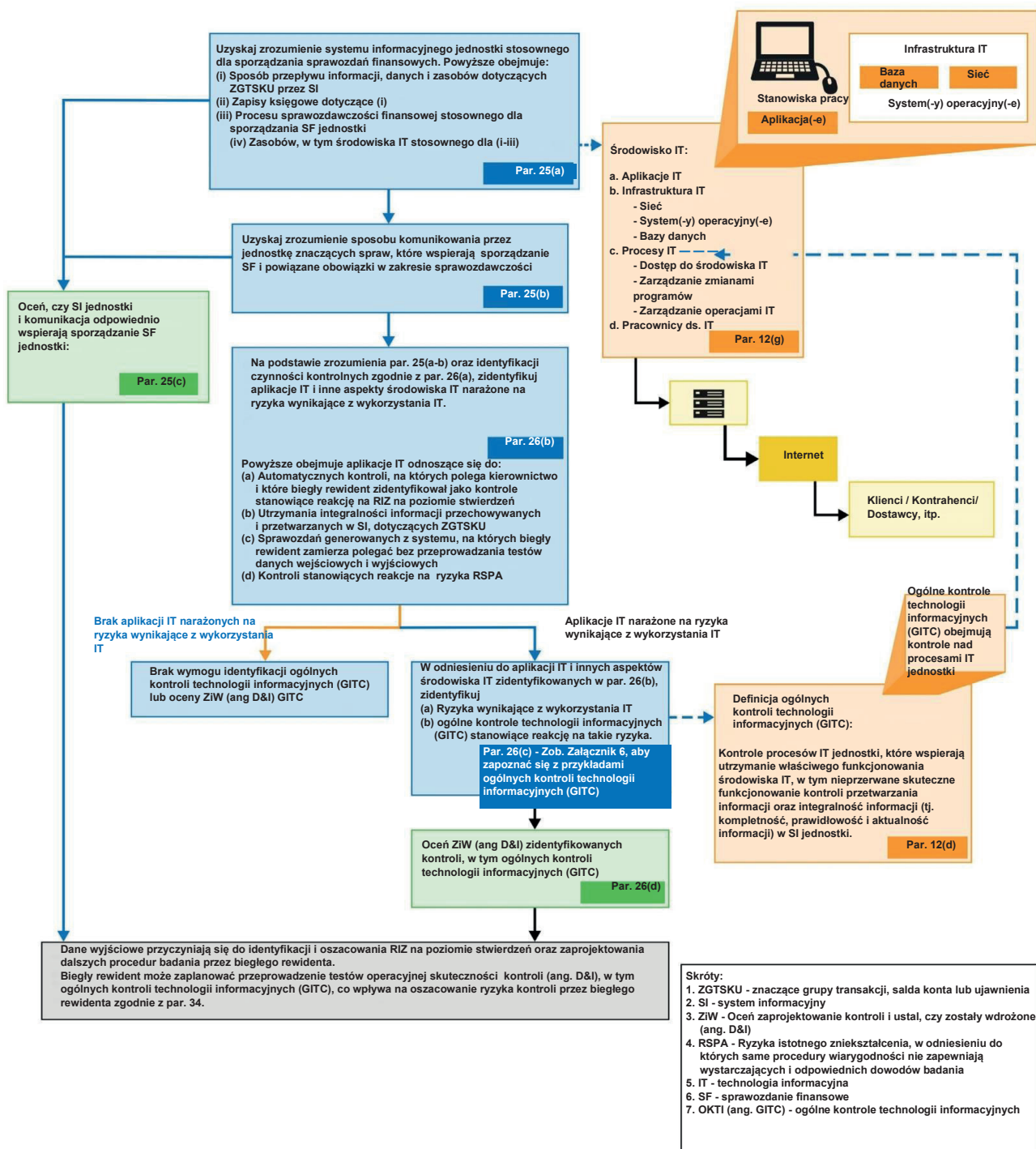
Schematy pochodzą z opracowania IAASB pt. „[Proces identyfikacji i oszacowania ryzyka: wskazówki dotyczące wdrażania MSB 315 \(zmienionego w 2019 r.\)](#)”

## Załącznik A

Zrozumienie elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki<sup>33</sup>



## Załącznik B

Zrozumienie wykorzystania IT przez jednostkę<sup>34</sup>

Wybrane definicje, wymogi i objaśnienia oraz załączniki w KSB 315 (Z w 2022) mające związek z księgami rachunkowymi to m.in.:

## Definicje

*Ogólne kontrole technologii informacyjnych (IT)* – kontrole procesów IT jednostki, które wspierają utrzymanie właściwego funkcjonowania środowiska IT, w tym nieprzerwane skuteczne funkcjonowanie kontroli przetwarzania informacji oraz integralność informacji (tj. kompletność, prawidłowość i aktualność informacji) w systemie informacyjnym jednostki.

*Kontrole przetwarzania informacji* – kontrole odnoszące się do przetwarzania informacji w aplikacjach IT lub ręcznych procesach informacyjnych w systemie informacyjnym jednostki, które odpowiadają bezpośrednio na ryzyka związane z integralnością informacji (tj. kompletności, dokładności i aktualności transakcji i innych informacji).

*Środowisko IT* – aplikacje IT i wspierająca infrastruktura IT, a także procesy IT i personel zaangażowany w te procesy, które jednostka wykorzystuje do wspierania działalności gospodarczej i realizacji strategii gospodarczych. (...).

*Ryzyko wynikające z wykorzystania IT* – Podatność kontroli przetwarzania informacji na nieefektywne zaprojektowanie lub działanie, lub ryzyko dla integralności informacji (tj. kompletności, dokładności i aktualności transakcji oraz innych informacji) w systemie informacyjnym jednostki, wynikające z nieefektywnego zaprojektowania lub działania kontroli w procesach IT jednostki.

## Wymogi

System informacyjny i komunikacja

25. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie systemu informacyjnego i komunikacji jednostki stosownych dla sporządzania sprawozdania finansowego, poprzez przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka przez: (zob. par. A131)	
(a) Zrozumienie działań jednostki w zakresie przetwarzania informacji, w tym jej danych i informacji, zasobów wykorzystywanych podczas takich działań oraz polityk określających, dla znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień: (zob. par. A132–A143)	i
(i) w jaki sposób informacje przepływają przez system informacyjny jednostki, w tym jak: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. transakcje są inicjowane, i w jaki sposób informacje o nich są rejestrowane, przetwarzane, w razie potrzeby poprawiane, włączane do księgi głównej i wykazywane w sprawozdaniu finansowym, oraz</li> <li>b. informacje o zdarzeniach i warunkach, innych niż transakcje, są ujmowane, przetwarzane i ujawniane w sprawozdaniu finansowym,</li> </ul>	(c) Ocenę, czy system informacyjny i komunikacja jednostki odpowiednio wspierają sporządzanie sprawozdania finansowego jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A146)
(ii) zapisy księgowo, poszczególne konta w sprawozdaniu finansowym oraz inne zapisy pomocnicze odnoszące się do przepływu informacji w systemie informacyjnym,	
(iii) proces sprawozdawczości finansowej zastosowany do sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki, w tym ujawnień, oraz	
(iv) zasoby jednostki, w tym środowisko IT, stosowne dla powyższych punktów (a)(i) do (a)(iii),	
(b) (...)	

## Czynności kontrolne

26. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie elementu czynności kontrolnych poprzez przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka przez: (zob. par. A147–A157)	
<p>(a) identyfikowanie kontroli, które odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń w elemencie czynności kontrolnych, w następujący sposób:</p> <p>(i) kontrole, które odnoszą się do ryzyka określonego jako znaczące ryzyko, (zob. par. A158–A159)</p> <p>(ii) kontrole dotyczące zapisów dziennika, w tym nietypowych zapisów dziennika stosowanych do rejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji lub korekt, (zob. par. A160–A161)</p> <p>(iii) kontrole, w odniesieniu do których biegły rewident planuje testy skuteczności działania podczas określania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu testów wiarygodności, które obejmują kontrole odnoszące się do ryzyk, dla których same procedury wiarygodności nie dostarczają wystarczających i odpowiednich dowodów badania, oraz (zob. par. A162–A164)</p> <p>(iv) inne kontrole, które biegły rewident uzna za odpowiednie, aby umożliwić mu osiągnięcie celów określonych w paragrafie 13 w odniesieniu do ryzyk na poziomie stwierdzeń, na podstawie zawodowego osądu biegłego rewidenta, (zob. par. A165)</p> <p>(b) na podstawie kontroli zidentyfikowanych w punkcie (a), identyfikację aplikacji IT i innych aspektów środowiska IT jednostki, które podlegają ryzykom wynikającym z wykorzystania IT, (zob. par. A166–A172)</p> <p>(c) dla takich aplikacji IT i innych aspektów środowiska IT określonych w punkcie (b), identyfikację: (zob. par. A173–A174)</p> <p>(i) powiązanych ryzyk wynikających z wykorzystania IT, oraz</p> <p>(ii) ogólnych kontroli IT jednostki, które odnoszą się do takich ryzyk,</p>	<p>i</p> <p>(d) dla każdej kontroli zidentyfikowanej w punktach (a) lub (c)(ii): (zob. par. A175–A181)</p> <p>(i) ocenę, czy kontrola została zaprojektowana skutecznie w odpowiedzi na ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, lub czy została skutecznie zaprojektowana w celu wspierania funkcjonowania innych kontroli, oraz</p> <p>(ii) określenie, czy kontrola została wdrożona poprzez przeprowadzenie dodatkowych procedur, poza zapytaniem personelu jednostki.</p>

## Objaśnienia

Część zatytułowana w standardzie „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” wyjaśnia jak należy rozumieć i stosować wymogi. Poniżej przedstawiamy wybrane paragrafy z tej części standardu.

## Skalowalność

A131. System informacyjny i związane z nim procesy gospodarcze w mniej złożonych jednostkach są prawdopodobnie mniej skomplikowane niż w większych jednostkach i prawdopodobnie obejmują mniej złożone środowisko IT; jednakże rola systemu informacyjnego jest równie ważna. Mniej złożone jednostki z bezpośrednim zaangażowaniem kierownictwa mogą nie wymagać obszernych opisów procedur księgowych, skomplikowanej dokumentacji księgowej lub pisemnych polityk. Zrozumienie stosownych aspektów systemu informacyjnego jednostki może zatem wymagać mniejszego wysiłku przy badaniu mniej złożonej jednostki i może wymagać większej ilości zapytań niż obserwacji lub inspekcji dokumentacji. Potrzeba uzyskania zrozumienia pozostaje jednak ważna, aby zapewnić podstawę do zaprojektowania dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330 i może dodatkowo pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji lub oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia. (Zobacz paragraf A86)

A136. Zrozumienie systemu informacyjnego przez biegłego rewidenta może zostać uzyskane na różne sposoby i może obejmować:

- zapytania skierowane do odpowiednich pracowników na temat procedur wykorzystywanych do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania transakcji lub na temat procesu sprawozdawczości finansowej jednostki,
- inspekcję instrukcji dotyczących polityki lub procesu lub innej dokumentacji systemu informacyjnego jednostki,
- obserwację realizacji polityk lub procedur przez personel jednostki, lub
- wybór transakcji i śledzenie ich poprzez mający zastosowanie proces w systemie informacyjnym (tj. wykonanie procedury walk-through).

### **Zautomatyzowane narzędzia i techniki**

A137. Biegły rewident może również korzystać ze zautomatyzowanych technik w celu uzyskania bezpośredniego dostępu lub cyfrowego pobrania z baz danych w systemie informacyjnym jednostki, w którym przechowywane są zapisy księgowe dotyczące transakcji. Poprzez zastosowanie zautomatyzowanych narzędzi lub technik w odniesieniu do tych informacji, biegły rewident może potwierdzić uzyskane zrozumienie na temat sposobu, w jaki transakcje przepływają przez system informacyjny, śledząc zapisy w dziennikach lub inne zapisy cyfrowe dotyczące danej transakcji lub całej populacji transakcji, od ich zainicjowania w zapisach księgowych, aż po zapis w księdze głównej. Analiza kompletnych lub dużych zbiorów transakcji może również skutkować zidentyfikowaniem odchyłeń od normalnych lub oczekiwanych procedur przetwarzania tych transakcji, co może skutkować zidentyfikowaniem ryzyk istotnego zniekształcenia.

### **Wykorzystanie przez jednostkę technologii informacyjnych w systemie informacyjnym**

#### **Dlaczego biegły rewident uzyskuje zrozumienie środowiska IT stosownego dla systemu informacyjnego**

A140. Zrozumienie systemu informacyjnego przez biegłego rewidenta obejmuje środowisko IT stosowne dla przepływów transakcji oraz przetwarzania informacji w systemie informacyjnym jednostki, ponieważ korzystanie przez jednostkę z aplikacji IT lub innych aspektów środowiska IT może spowodować powstanie ryzyk wynikających z korzystania z IT.

A141. Zrozumienie modelu biznesowego jednostki i sposobu, w jaki integruje on wykorzystanie IT, może również stanowić użyteczny kontekst dla charakteru i zakresu IT oczekiwanego w systemie informacyjnym.

#### **Zrozumienie wykorzystania IT przez jednostkę**

A142. Zrozumienie środowiska IT przez biegłego rewidenta może skupiać się na identyfikacji i zrozumieniu charakteru i liczby konkretnych aplikacji IT oraz innych aspektów środowiska IT, które są stosowne dla przepływu transakcji i przetwarzania informacji w systemie informacyjnym. Zmiany w przepływie transakcji lub informacji w systemie informacyjnym mogą wynikać ze zmian programowych w aplikacjach IT lub bezpośrednich zmian danych w bazach danych zaangażowanych w przetwarzanie lub przechowywanie tych transakcji lub informacji.

A143. Biegły rewident może zidentyfikować aplikacje IT oraz wspierającą je infrastrukturę IT jednocześnie ze zrozumieniem przez biegłego rewidenta sposobu, w jaki informacje dotyczące znaczących grup transakcji, sald kont oraz ujawnień wpływają do systemu informacyjnego jednostki, przepływają przez ten system i z niego wypływają.

A150. Paragraf 26 wymaga również, aby biegły rewident zidentyfikował i ocenił ogólne kontrole IT dla aplikacji IT i innych aspektów środowiska IT, które biegły rewident określił jako przedmiot ryzyk wynikających z wykorzystania technologii IT, ponieważ ogólne kontrole IT wspierają dalsze skuteczne funkcjonowanie kontroli przetwarzania informacji. Sama ogólna kontrola IT zazwyczaj nie jest wystarczająca dla zareagowania na ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

#### **Rodzaje kontroli w elemencie czynności kontrolnych (Zob. par. 26)**

A153. Przykłady kontroli w elemencie czynności kontrolnych obejmują autoryzacje i akceptacje, uzgodnienia, weryfikacje (takie, jak edycja i walidacja lub automatyczne obliczenia), podział obowiązków oraz kontrole fizyczne lub logiczne, w tym te odnoszące się do zabezpieczenia aktywów.

#### **Kontrole dotyczące zapisów dziennika (Zob. par. 26(a)(ii))**

A160. Kontrolami, które odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, a których zidentyfikowania oczekuje się dla wszystkich badań, są kontrole dotyczące zapisów dziennika, ponieważ sposób, w jaki jednostka wprowadza informacje pochodzące z przetwarzania transakcji do księgi głównej, zazwyczaj wiąże się z wykorzystaniem zapisów dziennika, zarówno typowych, nietypowych, jak i zautomatyzowanych lub ręcznych. Zakres, w jakim identyfikowane są inne kontrole, może się różnić w zależności od charakteru jednostki i planowanego podejścia biegłego rewidenta do dalszych procedur badania.

#### **Identyfikacja aplikacji IT, które są narażone na ryzyka wynikające z wykorzystania IT**

A167. W przypadku aplikacji IT stosownych dla systemu informacyjnego, zrozumienie charakteru i złożoności poszczególnych procesów IT oraz ogólnych kontroli IT, które jednostka wdrożyła może pomóc biegłemu rewidentowi w ustaleniu, na których aplikacjach IT jednostka opiera się w celu dokładnego przetwarzania i utrzymania integralności informacji w systemie informacyjnym jednostki. Takie aplikacje IT mogą być narażone na ryzyka wynikające z wykorzystania IT.

A168. Identyfikacja aplikacji IT, które są narażone na ryzyka wynikające z wykorzystania IT polega na uwzględnieniu kontroli zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta, ponieważ kontrole takie mogą obejmować wykorzystanie IT lub polegać na IT. Biegły rewident może skupić się na tym, czy dana aplikacja IT zawiera zautomatyzowane kontrole, na których polega kierownictwo i które zidentyfikował, w tym kontrole, które odnoszą się do ryzyk, dla których same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów

badania. Biegły rewident może również rozważyć, w jaki sposób przechowywane i przetwarzane w systemie informacyjnym są informacje dotyczące znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień oraz czy kierownictwo polega na ogólnych kontrolach IT w celu utrzymania integralności tych informacji.

A169. Kontrole zidentyfikowane przez biegłego rewidenta mogą być uzależnione od raportów generowanych przez system i w takim przypadku aplikacje IT, które generują te raporty, mogą być narażone na ryzyko wynikające z wykorzystania IT. W innych przypadkach biegły rewident może nie planować polegania na kontrolach nad raportami generowanymi przez system i zaplanować bezpośrednie testowanie danych wejściowych i wyjściowych takich raportów i w takim przypadku biegły rewident może nie zidentyfikować powiązanych aplikacji IT jako narażonych na ryzyka wynikające z IT.

### Załączniki w KSB 315 (Z w 2022)

Załącznik 3: Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki – paragrafy 15–19 – przedstawiają rozważania dotyczące systemu informacyjnego i komunikacji,

Załącznik 5: Rozważania dotyczące zrozumienia technologii informacyjnej (IT),

Załącznik 6: Rozważania dotyczące zrozumienia ogólnych kontroli IT.

### → Reakcja na ryzyko

KSB 330 – wymaga, aby biegły rewident zaprojektował i wdrożył ogólne reakcje w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. KSB 330 wyjaśnia ponadto, że na oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta oraz na ogólne reakcje biegłego rewidenta wpływa jego zrozumienie środowiska kontroli. KSB 330 wymaga również, aby biegły rewident zaprojektował i przeprowadził dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres są oparte na oszacowanych ryzykach istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń i stanowią reakcję na nie.

### → Sprawozdawczość

Informacje na ten temat zawarte są w pkt. 2 niniejszej części Alertu „Ustawa o biegłych rewidentach – Sprawozdanie z badania”.

Przeprowadzając badanie zgodnie z krajowymi standardami badania, w tym wyciągając wniosek zawarty w sprawozdaniu z badania, biegły rewident stosuje zawodowy osąd oraz kieruje się przyjętą istotnością.

### Dokumentacja badania

Jako formę udokumentowania prac biegłego rewidenta związanych z księgami rachunkowymi można np. załączyć listę kontrolną z uwzględnieniem przepisów rozdziału 2 ustawy o rachunkowości wraz z dodatkowymi dowodami badania potwierdzającymi wykonane prace oraz wyciągnięte wnioski.

### Inne formy wsparcia PIBR powiązane z tą tematyką:

„Poranki z PIBR” to cykl spotkań, podczas których eksperci przybliżają ważne i interesujące tematy dla środowiska biegłych rewidentów, kandydatów na biegłych rewidentów i księgowych.

Tematem drugiego poranka, które odbyło się 13 lutego 2024 r., była „Polityka rachunkowości w badaniu sprawozdania finansowego”. Goście poranka rozmawiali o roli polityki rachunkowości w jednostkach oraz o sytuacjach, kiedy nie jest ona aktualizowana lub jej brakuje, a także o roli polityki rachunkowości w badaniu sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta.

Link do nagrania poranka dostępny jest [TUTAJ](#).

## 4.2. Obowiązek raportowania łapownictwa i przekupstwa

Przypominamy o spoczywającym na biegłych rewidentach obowiązku zawiadamiania odpowiednich służb o podejrzeniach łapownictwa lub przekupstwa dotyczących funkcjonariuszy publicznych z państwa Unii Europejskiej lub z państwa trzeciego.<sup>42</sup>

Zgodnie z art. 77 ustawy o biegłych rewidentach biegły rewident, który w związku ze świadczeniem usług atestacyjnych lub usług pokrewnych dowiedział się o przyjęciu korzyści majątkowej lub osobistej albo jej obietnicy przez funkcjonariusza publicznego z państwa Unii Europejskiej lub z państwa trzeciego (*łapownictwo bierne*), obowiązany jest niezwłocznie zawiadomić o tym fakcie organ powołany do ścigania przestępstw w Rzeczypospolitej Polskiej. Obowiązek ten ciąży na biegłym rewidencie również wtedy, gdy dowiedział się on, w związku ze świadczeniem usług atestacyjnych lub usług pokrewnych, o udzieleniu albo obietnicy udzielenia funkcjonariuszowi publicznemu z państwa Unii Europejskiej lub z państwa trzeciego korzyści majątkowej lub osobistej (*przekupstwo*).

Należy podkreślić, że ww. obowiązek nie przewiduje jednak konieczności zgromadzenia przez biegłego rewidenta wystarczających dowodów potwierdzających podejrzenia, co jest rolą organów powołanych do ścigania przestępstw.

W 2023 r. KRBR podjęła uchwałę ws. komunikatu przypominającego o tym obowiązku:

- [Uchwała Nr 2722/49a/2023 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 12 kwietnia 2023 r. w sprawie komunikatu dotyczącego obowiązków biegłych rewidentów wynikających z art. 77 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym,](#)
- [Załącznik – Komunikat Krajowej Rady Biegłych Rewidentów dotyczący obowiązków biegłych rewidentów wynikających z art. 77 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.](#)

### Wsparcie PIBR:

Centrum Edukacji PIBR w ramach wsparcia, co roku, organizuje webinar na temat tych obowiązków.

<sup>42</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Obowiązek raportowania łapownictwa i przekupstwa”.

### 4.3. Obowiązki wynikające z rozporządzenia MAR

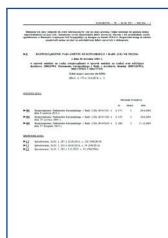
Przypominamy, że biegli rewidenci oraz firmy audytorskie mają obowiązek sporządzania listy osób mających dostęp do informacji poufnych (tzw. listy insiderów), wtedy kiedy działają na rzecz emitentów i mają dostęp do informacji poufnych w rozumieniu rozporządzenia MAR.<sup>43</sup>

W związku z wątpliwościami interpretacyjnymi dotyczącymi brzmienia art. 18 ust. 1, po zmianie, rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) NR 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylającego dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE („rozporządzenie MAR”), PIBR zwróciła się z prośbą do Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego („UKNF”) o stanowisko w tej sprawie.

W ocenie UKNF rozporządzenie MAR w obecnym brzmieniu zobowiązuje do sporządzania listy insiderów zarówno emitentów, jak i wszelkie osoby działające w ich imieniu lub na ich rzecz, a za takie należy też uznać biegłych rewidentów oraz firmy audytorskie.

Z pismem PIBR można zapoznać się – [tutaj](#).

Pismo UKNF znajduje się – [tutaj](#).



(pobierz rozporządzenie UE nr 596/2014 [tutaj](#))

### 4.4. Nowe opracowanie PANA – „Przygotowanie do badania za rok 2023”

W tym miejscu chcielibyśmy zwrócić Państwa uwagę na najnowsze opracowanie PANA (z 15.02.2024 r.).

Poniżej zacytowany tekst został zaczerpnięty ze strony internetowej PANA pod adresem: <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/przygotowanie-do-badania-za-rok-2023/>.

Polska Agencja Nadzoru Audytowego, w związku z toczącymi się przygotowaniem do badań sprawozdań finansowych za rok 2023, zwraca uwagę na wybrane, istotne zagadnienia, które mogą wpływać na przebieg badania sprawozdań finansowych w roku 2024.

<sup>43</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Obowiązki wynikające z rozporządzenia MAR”.



---

Planując zadania audytowe należy zwrócić uwagę na:

### I. Reakcję przedsiębiorstw na ryzyka związane z praniem pieniędzy, inflacją i inne zmienione warunki życia gospodarczego

W roku 2023 na procesy gospodarcze w dalszym ciągu wpływ miały zdarzenia związane z wojną w Ukrainie. Sankcje wdrożone przez UE skutkowały, w odniesieniu do podmiotów gospodarczych na terenie Polski, wpisami niektórych podmiotów na [listy sankcyjne](#) (co uniemożliwiało tym podmiotom działalność gospodarczą), [obostrzeniami importowymi i eksportowymi](#) (powodowało to konieczność ciągłej weryfikacji przez podmioty gospodarcze listy kontrahentów, źródeł pochodzenia kupowanych towarów i usług czy cen). Dla biegłych rewidentów oznacza to również konieczność weryfikacji działania kontroli wewnętrznej w podmiotach badanych, czy podmioty te nie naruszają przepisów prawa w tym zakresie.

Od 4 czerwca 2022 roku w związku z wejściem w życie szóstego pakietu sankcyjnego obowiązuje również zakaz świadczenia usług audytowych i księgowych dla podmiotów z Federacji Rosyjskiej ([informacja o zakazie pojawiła się na stronie PIBR](#)). Firmy audytorskie powinny zwracać szczególną uwagę na ten zakaz i konieczność każdorazowej sumiennej weryfikacji warunków akceptacji i kontynuacji zlecenia.

Kolejnym ryzykiem, które powinno być przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie zweryfikowane na etapie akceptacji lub podjęcia decyzji o kontynuacji zlecenia jest ryzyko prania pieniędzy. Każda firma audytorska powinna mieć przygotowaną procedurę w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. PANA podczas kontroli zwraca uwagę na to, czy firma audytorska przestrzega ustawy z 1 marca 2018 roku o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (AML).

W związku z rosnącym zagrożeniem ataków hakerskich biegli rewidenci powinni dokładnie rozważyć prawidłowość działania procesów IT w podmiotach badanych. Szczegółowe wymogi zawarte w KSB 315 (Zmienionym w 2022 r.) powinny znaleźć swoje odzwierciedlenie w procedurach badania w odniesieniu do zrozumienia i oceny działania środowiska IT, jak też wpłynąć na identyfikację ryzyk związanych z wykorzystywaniem IT.

Zgodnie z [komunikatem Głównego Urzędu Statystycznego z 13 stycznia 2023 r.](#) wzrost cen towarów i usług konsumpcyjnych w 2022 r. w stosunku do roku poprzedniego wyniósł 14,4%, a zgodnie z [komunikatem GUS z 15 stycznia 2024 r. w 2023 r.](#) ten wskaźnik wyniósł 11,4%.

Zwiększona w ciągu ostatnich dwóch lat inflacja może mieć istotny wpływ na wymienione niżej zagadnienia w trakcie badania.

- a. **Procedury analityczne na początek i na koniec badania** – nastąpiło zakłócenie porównywalności w odniesieniu do dłuższych szeregów czasowych, ponieważ aktywa trwałe (i kapitały) nie podlegają przeszacowaniu w związku z inflacją. Zatem procedury analityczne mogą wskazywać na nadmiernie optymistyczne wnioski płynące z analiz wskaźnikowych.
- b. **Wnioskowanie, na bazie istniejących modeli, na temat kontynuacji działalności** w efekcie powyższego będzie utrudnione. Modele te – ze względu na optymistyczne zachowanie się wskaźników finansowych rentowności w relacji do aktywów trwałych czy kapitałów własnych – nie będą w stanie prawidłowo odnieść się do anomalii w tym zakresie.

- c. **Wycena instrumentów dłużnych zabezpieczonych na majątku** (w szczególności tych niewycenianych w wartości godziwej) – wycena majątku będzie obarczona dużym ryzykiem.
- d. **Ocena kondycji kredytowej** – może stanowić problem w bankach (tak in plus, jak in minus).
- e. **Presja na manipulacje aktywami w celu zmiany obrazu** może nastąpić ze względu na wskazane problemy analityczne – nasilić mogą się zjawiska oszukańczej sprawozdawczości, co powinno szczególnie wpłynąć na zachowanie zawodowego sceptycyzmu przez biegłych rewidentów.

Powyżej wskazane przykładowe ryzyka mogą znaleźć swoje odzwierciedlenie w następujących elementach sprawozdań finansowych:

- a. zapasy (szczególnie ryzyka w zakresie zmian popytowych i podażowych, jak i ryzyka związane z karami umownymi, istotne skutki zmieniające wycenę produkcji ze względu na wzrosty cen energii, istnienie istotnych zdarzeń po dniu bilansowym);
- b. wycena ekspozycji kredytowych (wycena oczekiwanych strat w związku z wakacjami kredytowymi, wycena konsumenckich kredytów hipotecznych denominowanych w walutach obcych lub indeksowanych w tych walutach jak też koszty postępowań prawnych związanych z tym tematem, problemy z oceną zdolności kredytowej – nadmierny optymizm, brak tworzenia rezerw na zwrot prowizji zgodnie z wyrokami TSUE);
- c. kontrakty terminowe (problem z oceną czy na kontrakcie zostanie osiągnięty zysk ze względu na fakt, że budżety i plany finansowe były określone w wartościach bez inflacji, a przychody prawdopodobnie są wykazane w cenach sprzedaży z inflacją; problem z rozpoznaniem potencjalnej straty, gdyż koszty kontraktu zostały zabudżetowane wcześniej; ryzyka związane z karami umownymi za przedłużanie wykonania; wycofywanie się dostawców kontraktowanych w zamówieniu publicznym, co może skutkować brakiem realizacji projektów dotowanych);
- d. instrumenty finansowe (ryzyko braku wypłacalności, braku pokrycia zabezpieczeń oraz ryzyko niewłaściwego zużytkowania środków finansowych);
- e. rezerwy (brak odpowiednich rezerw na kary umowne; nieprawidłowa wycena rezerw na świadczenia pracownicze ze względu na nieodpowiednią stopę inflacji, zaburzona przez anomalie (COVID-19) wycena rezerw na świadczenia pracownicze);
- f. zobowiązania (niewłaściwa wycena zobowiązań, brak właściwej prezentacji zabezpieczeń);
- g. koszty (zwiększone koszty wynagrodzeń, zwiększone koszty energii, magazynowania, istotne różnice kursowe);
- h. aktywa finansowe związane z udziałami w jednostkach zależnych znajdujących się w Ukrainie (konieczność przeprowadzenia krytycznych testów na utratę wartości);
- i. dofinansowania i dotacje (prawidłowość dotrzymania warunków dofinansowań i ewentualne warunki zwrotu w przypadku niedotrzymania warunków).

Powyżej wskazany katalog stanowi jedynie przykład ryzyk i oddziaływań na sprawozdanie finansowe. W odniesieniu do każdego przedsiębiorstwa wymagane jest od biegłego rewidenta odrębne podejście do badania sprawozdania finansowego.

## II. Poznanie klienta

Jak wynika z powyższej skrótowej/zwięzłej analizy, podczas badania sprawozdań finansowych za rok 2023 biegli rewidenci powinni ponownie przeprowadzić dokładną analizę klienta oraz tego, jakie zmiany nastąpiły w sposobie jego funkcjonowania. Biegły rewident nie powinien bazować wyłącznie na swojej dotychczasowej wiedzy, lecz dokładnie ponownie rozpoznać otoczenie społeczno-gospodarcze jednostki oraz zmiany w działaniu podmiotu. W tym zakresie należy kierować się wytycznymi KSB 315 (zmieniony w 2022 r.) ze szczególnym uwzględnieniem par. 19–26. Standard ten ma obligatoryjne zastosowanie do badań za rok 2023 (zgodnie z brzmieniem par. 4 uchwały nr 2272/38a/2022 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów).

## III. Ryzyko oszustwa

Podchodząc do analizy od strony trójkąta ryzyka oszustwa<sup>44</sup> należy rozważyć trzy elementy: presję, okazję oraz racjonalizację.

**Presja** – pracownicy i kierownicy mogą odczuwać zwiększoną presję na oszustwo, związane z możliwym pogorszeniem sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego oraz zwiększonymi zapasami.

**Okazja** – silna presja na zakup może spowodować niewłaściwe zabezpieczenie stanów magazynowych, przewartościowanie ich a przez to pokusę do zniszczenia/utruty aktywów, aby odzyskać środki z ubezpieczenia; dodatkowo kierownicy mogą dzięki kilku zapisom (np. brak tworzenia rezerw, czy też brak wpisania w koszty niezrealizowanych mocy produkcyjnych) poprawić wynik finansowy.

Szczególną uwagę należy zwrócić na podmioty (np. fundusze inwestycyjne czy alternatywne spółki inwestycyjne), które mają ulokowane środki w akcjach i innych instrumentach finansowych. Warto jest tutaj upewnić się co do stopy wolnej od ryzyka jako potencjalnego narzędzia manipulacji.

Również warto przyrzeć się zmianom w odniesieniu do osób zatrudnionych w księgowości, co może powodować zmiany w kontroli wewnętrznej (np. w zakresie szacunków księgowych) oraz może powodować jej obejście.

**Racjonalizacja** – pracownicy i kierownicy mogą racjonalizować sobie oszukańcze działania, myśląc „to jest niezbędne, aby pomóc firmie przetrwać, a nikomu się nic nie stanie”.

Planując audyt, biegli rewidenci powinni wziąć pod uwagę wszelkie potencjalne ryzyka nadużyć finansowych, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe. Należy zatem zrozumieć działania podejmowane przez kierownictwo w celu ograniczenia tych zagrożeń, a następnie ocenić, czy procedury audytu, które zostały zaplanowane, muszą ulec zmianom. W tym zakresie należy kierować się wytycznymi KSB 240. PANA zachęca do zapoznania się ze skrótem opracowania IAASB w zakresie powiązania pomiędzy KSB 240 a innymi standardami.

---

44 Bazując na teorii oszustwa D. R. Cressey'a (Cressey, D.R. (1953). Other Peoples' Money, Montclair, Glencoe: Free Press.)

#### IV. Badanie wartości szacunkowych

Ten obszar badania będzie stanowił istotne wyzwanie dla biegłych rewidentów zważywszy na dużą zmienność sposobu funkcjonowania gospodarki. W bieżącym roku w zakresie badania wartości szacunkowych obowiązuje standard 540 (Z) kładący szczególny nacisk na analizę ryzyka. W świetle powyższych analiz, jako szczególne obszary zagrożenia można wymienić m.in. odpisy aktualizujące, rezerwy, wycenę wartości firmy, wycenę wartości niematerialnych i prawnych.

Ze względu na globalną zmienność otoczenia gospodarczego i geopolitycznego biegły rewident nie może bazować obecnie na założeniach z wcześniejszych lat. Biegły rewident powinien w sposób krytyczny przeanalizować zachowanie branży oraz warunki, w jakich działa podmiot (zarówno dostawców, jak i odbiorców). Warto zwrócić uwagę na zmiany w popycie wskazujące na spadek sprzedaży detalicznej rok do roku (spadek wydatków gospodarstw domowych o 1% w stosunku do 2022 r.). Z drugiej strony prognozy podmiotów w kontekście przychodów zazwyczaj zakładają modele optymistyczne, czyli wskazana jest weryfikacja tak realizacji wcześniej założonych prognoz, jak i ostrożne podejście do prognoz zakładających wysoki poziom wzrostu. Ze strony zakupowej warto zwrócić uwagę na wzrost cen energii, jak również na możliwe zbyt duże zakupy inwestycyjne (wzrost o 8% w 2023). Ze względu na zmienność sytuacji gospodarczej szczególnie ważne jest zweryfikowanie zdarzeń po dniu bilansowym – najświeższe informacje z rynku mogą wpływać na założenia do wyceny.

Biegli rewidenci powinni zwrócić uwagę na możliwość pojawienia się silnej presji kierownika jednostki na inżynierię finansową w modelach DCF poprzez manipulowanie stopami procentowymi.

Należy wskazać, że trudno jest w obecnej sytuacji gospodarczej wykorzystać analizy przygotowane w oparciu o wartości historyczne. W ramach przeprowadzania badań w najbliższym czasie może się okazać niezbędne zaangażowanie specjalistów do przeprowadzenia wyceny poszczególnych aktywów.

PANA zachęca do zapoznania się z podsumowaniem wyników kontroli przeprowadzonych przez PANA do końca czerwca 2022 r. w odniesieniu do obszaru szacunków wartości godziwej, jak również z podsumowaniem kontroli przeprowadzonych przez PANA do 30 czerwca 2023 r.

#### V. Przydatność konsultacji

Ze względu na to, że okres, w którym ciągłym zmianom poddawane jest otoczenie gospodarcze, mógł w sposób nieoczekiwany wpłynąć na kształt sprawozdań finansowych, kluczowi biegli rewidenci mogą mieć problemy z interpretacją tych sprawozdań. W takich przypadkach nieodzowne stają się konsultacje z innymi biegłymi rewidentami czy ekspertami. PANA zachęca do jak najczęstszych konsultacji, aby móc wszechstronnie rozważyć ryzyka badania i w efekcie zaprojektować odpowiednie procedury badania.

PANA zwraca uwagę, że zmienione warunki działania mogą prowadzić do powstania niezwykle niekorzystnych zjawisk związanych z oszukańczą sprawozdawczością. PANA przypomina również, że celem badania jest wyrażenie racjonalnej opinii o wysokim poziomie pewności, czy zbadane sprawozdania finansowe są wolne od istotnych zniekształceń niezależnie od tego, czy wynika to z oszustw czy też błędów. Przydatnym może być zapoznanie się z komentarzem po konferencji „Ład korporacyjny 2021: jak wzmacniać zaufanie w gospodarce”.

Powyżej wskazany katalog zadań stanowi jedynie przykład elementów do rozważenia w trakcie badania sprawozdania finansowego. W odniesieniu do każdego zlecenia wymagane jest od biegłego rewidenta odrębne podejście do badania sprawozdania finansowego.

## 5. SPRAWOZDAWCZOŚĆ BIEGŁEGO REWIDENTA Z BADANIA ZA 2023 ROK

### 5.1. Sprawozdanie z badania

Obowiązek sporządzenia i zakres informacji, które powinny być zawarte w sprawozdaniu z badania określają:

- \_ przepisy art. od 83 do art. 87 ustawy o biegłych rewidentach,
- \_ krajowe standardy badania (KSB),
- \_ dla JZP – art. 10 rozporządzenia 537/2014,
- \_ a także, o ile ten standard ma zastosowanie, KSUA 3001PL.

#### Pamiętaj:

Przypominamy, że od 1 stycznia 2020 r. sprawozdanie z badania wszystkich jednostek **sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym** biegłego rewidenta (art. 86 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach).

Legislator przewidział dla sprawozdania z badania tylko jeden rodzaj podpisu, czyli kwalifikowany podpis elektroniczny. Biegły rewident na sprawozdaniu z badania nie ma możliwości złożenia, inaczej niż w przypadku sprawozdań finansowych, innych rodzajów podpisów.

#### Dla przypomnienia:

- \_ Jeżeli biegły rewident zamierza wydać **inny rodzaj opinii niż opinia bez zastrzeżeń** powinien zastosować wymogi **KSB 705 (Z)** – „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

Biegli rewidenci, którzy zamierzają wyrazić **opinię** o sprawozdaniu finansowym **inną niż bez zastrzeżeń** (czyli opinię zmodyfikowaną) **powinni przeanalizować wpływ modyfikacji tej opinii na znajdujące się w sprawozdaniu z badania inne opinie, stwierdzenia, oświadczenia lub informacje** wymagane przez postanowienia art. 83 ustawy o biegłych rewidentach oraz, jeżeli klient jest JZP, przez art. 10 rozporządzenia 537/2014, np. na opinię o sprawozdaniu z działalności.

#### Uwaga:

Przypominamy, że zgodnie z postanowieniami art. 138 ustawy o biegłych rewidentach, w przypadku przeprowadzania **badania ustawowego JZP** firma audytorska niezwłocznie przekazuje PANA informacje, o których mowa w art. 12 ust. 1 akapit pierwszy lit. c rozporządzenia nr 537/2014, **które mogą spowodować odmowę wydania opinii z badania sprawozdań finansowych lub wydanie negatywnej opinii lub opinii z zastrzeżeniami**. Zgłoszenia można dokonać wykorzystując udostępniony przez PANA formularz<sup>45</sup>.

<sup>45</sup> Więcej na ten temat na stronie internetowej PANA – „Informacja o możliwości odmowy wydania opinii z badania ustawowego sprawozdania finansowego lub wydania negatywnej opinii lub wydania opinii z zastrzeżeniami”.

- Sprawozdanie z badania może zawierać **objaśnienia**, w których biegły rewident odnosi się do spraw, na które zwrócił uwagę podczas badania, a które nie powodują wydania opinii z zastrzeżeniami. W tym przypadku zastosowanie mają wymogi **KSB 706 (Z)** – „*Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.
- Przypominamy także o **KSB 701** – „*Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”, który ma zastosowanie do badań pełnych sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia **jednostek notowanych na giełdzie oraz okoliczności, gdy biegły rewident, poza tym decyduje o przekazaniu kluczowych spraw badania** w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Na zakres zastosowania KSB 701, w tym treść sprawozdania z badania, wpływ ma otrzymane pismo z Komisji Nadzoru Audytowego związane z interpretacją pojęcia „**jednostki notowane na giełdzie papierów wartościowych**” (patrz aktualność pt. „Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701” lub por. pkt. „6. Interpretacje Ministerstwa Finansów i Komisji Nadzoru Audytowego dotyczące procesu badania” – Alert specjalny – Badanie za 2019 r.). W związku z tym KSB 701 dotyczy badania szerszego kręgu jednostek i ma zastosowanie także do sporządzenia sprawozdania z badania sprawozdań finansowych jednostek, których papiery wartościowe notowane są na takich rynkach jak NewConnect i Catalyst.<sup>46</sup>

KSB 701 ma zastosowanie również do sporządzenia sprawozdania z badania sprawozdania finansowego JZP, jako realizacja części ujawnień wymaganych przez rozporządzenie 537/2024.

Na koniec, ponownie przypominamy, że wyniki badania rocznego sprawozdania finansowego są przedstawiane w postaci sprawozdania z badania. Nie sporządza się już opinii ani raportu z badania, chyba że aktualnie realizujemy zlecenia badania sprawozdania finansowego za lata obrotowe rozpoczynające się przed 17 czerwca 2016 r., o czym więcej w aktualności pt. „Opinia i raport czy sprawozdanie z badania?”.

### **Dla przypomnienia:**

Przykłady ilustrujące sprawozdanie z badania są załącznikami do uchwały nr 3430/52a/2019 – załączonych jest **10 przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania** (stanowiących odpowiednio załączniki od nr 2.1 do 2.10). Przykłady ilustrujące kompilują wymogi ustawy o biegłych rewidentach, rozporządzenia nr 537/2014 oraz KSB, i stanowią „bazę” do indywidualnego dostosowania odpowiednio do okoliczności danego zlecenia. Dotyczą badania **rocznego** sprawozdania finansowego (SF) i rocznego **skonsolidowanego** sprawozdania finansowego grupy kapitałowej (SSF) **nie-JZP, jak i JZP**.

<sup>46</sup> Informacje na temat alternatywnego systemu obrotu, w tym wymogi dotyczące raportów okresowych, można znaleźć odpowiednio:

– NewConnect – pod adresem: <https://newconnect.pl/regulacje-prawne>

– Catalyst – pod adresem: <https://gpwcatalyst.pl/regulacje-prawne>

– BondSpot – pod adresem <http://bondspot.pl/Regulacje>.

Udostępnione przykłady sprawozdań z badania zawierają opinie bez zastrzeżeń, jak i opinie zmodyfikowane (z zastrzeżeniami, negatywną bądź w przypadku, gdy biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii o badanym sprawozdaniu finansowym – odmowę wydania opinii<sup>47</sup>).

Przypominamy, że przykłady ilustrujące sprawozdania z badania mają uniwersalny charakter i w związku z tym powinny zostać odpowiednio dostosowane do okoliczności konkretnego zlecenia badania. Biegli rewidenci stosują przykłady ilustrujące sprawozdania z badania przy uwzględnieniu założeń opisanych w każdym z przykładów. W celu uwzględnienia wszystkich okoliczności danego zlecenia badania biegły rewident w niektórych sytuacjach powinien skorzystać z więcej niż tylko jednego przykładu, np. jeżeli w badanej jednostce powołana została rada nadzorcza, biegły rewident powinien posłużyć się zapisami pochodzącymi z przykładu, w którym takie założenie jest przyjęte.

### Wsparcie PIBR:

Aby ułatwić biegłym rewidentom sporządzenie poprawnego sprawozdania z badania przygotowaliśmy praktyczne przykłady zawierające wszystkie elementy sprawozdań z badania, w tym nowe zapisy dotyczące ESEF. Można je znaleźć w załączniku nr 2.<sup>48</sup>

### Pamiętaj!

Sprawozdanie z badania ma następujący układ:

<b>SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z BADANIA</b>
Adresat
<b>SEGMENT A</b> <b>"Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego"</b>
I. Opinia/Opinia z zastrzeżeniem/Opinia negatywna/Odmowa wydania opinii
II. Podstawa opinii/Podstawa opinii z zastrzeżeniem/Podstawa opinii negatywnej/Podstawa odmowy wydania opinii
III. Akapit objaśniający*/Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności/Inne sprawy*
IV. Kluczowe sprawy badania**

<sup>47</sup> W KSB używa się sformułowania „odmowa wyrażenia opinii”, które jest tożsame ze sformułowaniem zawartym w ustawie „odmowa wydania opinii”.

<sup>48</sup> Te same przykładowe sprawozdania z badania zostały wcześniej udostępnione na naszej stronie internetowej. Więcej na ten temat w aktualności pod tytułem: „Praktyczne wsparcie w badaniu za 2023 r.”.



V. Odpowiedzialność kierownika jednostki (oraz – jeśli występują – osób odpowiedzialnych za nadzór nad sprawozdawczością finansową)
VI. Odpowiedzialność biegłego rewidenta
VII. Inne informacje
<b>SEGMENT B</b> <b>"Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" ***</b>
Dane identyfikujące firmę audytorską i kluczowego biegłego rewidenta
Data sprawozdania biegłego rewidenta

\* – Umieszczenie tej sekcji w sprawozdaniu z badania może być różne.

\*\* – Umieszczenie tej sekcji w sprawozdaniu z badania może być różne.

\*\*\* – W tej części sprawozdania z badania znajduje się **opinia zgodna z wymogami KSUA 3001PL**.<sup>49</sup>

Omówienie ww. poszczególnych elementów układu i zakresu informacyjnego sprawozdania z badania można znaleźć w załączniku nr 2 w „Alertcie specjalnym – Badanie 2018 r.”.

#### Uwaga:

W sprawozdaniu z badania powinno się wskazać, o ile skorzystano z takiej możliwości, że podczas badania skorzystano z możliwości wcześniejszego zastosowania standardu/ów, dla których nie minął jeszcze termin ich obowiązkowego zastosowania.<sup>50</sup>

#### Pamiętaj!

Należy pamiętać tam, gdzie to zasadne, o odpowiednim uwzględnieniu wymogów standardu – **KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”** – w tym, tych odnoszących się do sprawozdawczości biegłego rewidenta.

<sup>49</sup> Na treść segmentu B sprawozdania z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego – pt. „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji” – wpływ ma obowiązek zastosowania standardu **KSUA 3001PL** – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” – oraz wnioski wyciągnięte z prac wykonanych zgodnie z wymogami tego standardu. Ta opinia została dodana podczas jednej z ostatnich nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach, i jest to opinia na temat zgodności oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządzonego w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, z wymogami rozporządzenia 2019/815 (rozporządzenie ESEF).

<sup>50</sup> Do badania sprawozdania finansowego/skonsolidowanego sprawozdania finansowego za 2023 r. możliwe jest wcześniejsze zastosowanie odpowiednio KSB 600 (Z) oraz zmian KSWZ związanych z pakietem standardów zarządzania jakością, o czym mowa w cz. 10 niniejszego Alertu.

Podsumowując:

- Badanie zgodności z wymogami rozporządzenia ESEF obejmuje między innymi ocenę, czy roczne sprawozdanie finansowe oraz roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w formacie wymaganym przez rozporządzenie ESEF, czyli formacie XHTML. Ocena ta mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w **opinie biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe/skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę/jednostkę dominującą przepisami prawa** (patrz paragraf 4 [KSUA 3001PL](#)).
- **Opinia na temat zgodności oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządzonego w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, z wymogami rozporządzenia 2019/815 (rozporządzenie ESEF) o standardach technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, stanowi wydzieloną część sprawozdania z badania i jest zamieszczona w segmencie B sprawozdania z badania, czyli w części pt. „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji”.**

### Format sprawozdania z badania

Emitenci – zgodnie z wymogami rozporządzenia ESEF – sporządzają swoje raporty roczne oraz skonsolidowane raporty roczne w formacie XHTML. Sprawozdanie z badania jest elementem odpowiednio raportu rocznego lub skonsolidowanego raportu rocznego. Dlatego obowiązek sporządzenia sprawozdania z badania w formacie XHTML dotyczy badania sprawozdań finansowych emitentów, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym. Zatem, jeżeli klient jest **emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym**, wówczas sprawozdanie z badania jego jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych **powinno być sporządzone w formacie XHTML**.

W przypadku badania sprawozdania finansowego jednostek innych niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, sprawozdanie z badania jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF, może, ale nie musi być sporządzone w formacie XHTML. Zalecamy, aby wybór konkretnej formy elektronicznej sprawozdania z badania został uzgodniony pomiędzy firmą audytorską a klientem. Jeżeli klient – jednostka inna niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym – sporządzający skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF, sporządził to sprawozdanie w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 (XHTML) oraz, gdy zostało ono znakowane (zgodnie z wybraną przez klienta opcją zawartą w zmienionej w 2021 roku ustawie o rachunkowości) zgodnie z wymogami tego rozporządzenia, wówczas zasadne jest, aby sprawozdanie z badania również było sporządzone w formacie XHTML.

## 5.2. Sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu

### Dla przypomnienia:

Obowiązek sporządzenia sprawozdania dodatkowego **dotyczy wyłącznie** badań ustawowych sprawozdań finansowych **JZP**.

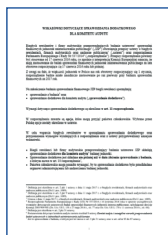
Sprawozdanie dodatkowe jest sporządzane na piśmie i przedstawiane Komitetowi Audytu **nie później niż w dniu złożenia sprawozdania z badania**.

Zakres informacji, które należy zamieścić w tym sprawozdaniu jest określony w **art. 11 rozporządzenia 537/2014**.

### Wsparcie PIBR:

Jeżeli szukasz podpowiedzi i pomocy w zakresie tego jak sporządzać sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu zapoznaj się ze wskazówkami udostępnionymi na naszej stronie internetowej.

**Informacja objaśniająca:** wskazówki PIBR zostały udostępnione w marcu 2018 r. (aktualność pt. „Jak sporządzać sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu?”) i nie uwzględniają zmian brzmienia standardów, które miały miejsce od tego czasu, jak np. KSB 250 (Z), KSB 260 (Z), KSB 540 (Z), KSB 570 (Z), KSB 700 (Z), KSB 705 (Z), KSB 315 (Zw2022)).



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

## 6. INTERPRETACJE MF DOTYCZĄCE PRZEPISÓW PRAWA

Zachęcamy do zapoznania się z treścią pytań PIBR do Ministerstwa Finansów oraz odpowiedziami, które zawierają interpretacje przepisów ustawy o biegłych rewidentach lub ustawy o rachunkowości. Wszystkie pytania i odpowiedzi dostępne są na stronie internetowej PIBR w „Aktualnościach”.

**Odpowiedzi udostępnione w 2023 r.:**

### – Pojęcie przepis prawa

MF wyjaśniło, że pojęcie „przepisów prawa” można interpretować szerzej niż „prawo powszechnie obowiązujące”, należy jednak pamiętać, że zależy to od danej sytuacji i określonego aktu prawnego.

### – Podwykonawstwo

MF wyjaśniło, że umowa podwykonawstwa powinna określać zakres zleconych czynności i wynagrodzenie za ich realizację, a także zakres odpowiedzialności za nienależyte wykonanie umowy. Ocena danego stanu faktycznego i zastosowania przepisów ustawy o biegłych rewidentach, w tym zakresu wykonywanych czynności przez podwykonawcę, winna być dokonywana każdorazowo w odniesieniu do zapisów konkretnej umowy.

MF zaznaczyło także, że w sprawie podwykonawstwa brak jest ugruntowanego orzecznictwa sądowego, które wskazywałoby na przyjęty kierunek interpretacji tego zagadnienia. Stanowiska doktryny, choć mogą być pomocne, to jednak nie mają charakteru decydującego (rozstrzygającego). W związku z powyższym wobec pojawiających się rozbieżności, MF rozważy czy nie należałoby doprecyzować przepisów regulujących podwykonawstwo.

O podwykonawstwie, na zlecenie Przewodniczącego Komisji Ustawodawczej Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, wypowiedział się dla PIBR niezależny prawnik.<sup>51</sup>

Głos w tej sprawie zabrała również PANA.<sup>52</sup>

### – Badanie oddziału przedsiębiorcy zagranicznego

MF odpowiedziało na pytania dotyczące organu/osób z oddziału przedsiębiorcy zagranicznego właściwych do wyboru firmy audytorskiej do badania, zawarcia umowy o badanie oraz do podpisania sprawozdania finansowego.

Podejście, zgodnie z którym:

- zakres obowiązków osoby upoważnionej w oddziale do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego obejmuje również podpisywanie sprawozdań finansowych oddziału oraz umów o badanie takich sprawozdań finansowych,

<sup>51</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Opinia prawna dotycząca podwykonawstwa”.

<sup>52</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w komunikacie PANA pt. „Komunikat ws. opinii prawnej dr. hab. Bogusława Ulijasza”.

- organ zarządzający przedsiębiorcy zagranicznego jest uprawniony do wyboru biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe oddziału

można, przy spełnieniu warunków wskazanych w piśmie MF, uznać za dopuszczalne.

Osoba uprawniona do reprezentowania oddziału, ujawniona w KRS, jest kierownikiem jednostki uprawnionym do podpisania sprawozdania finansowego oddziału i do podpisania umowy o badanie. Osobami uprawnionymi do reprezentowania oddziału wpisanymi do KRS mogą być także osoby, która/-e jednocześnie zasiadają w zarządzie jednostki macierzystej.

Tak określony kierownik oddziału, zgodnie z podstawową, ogólną zasadą wynikająca z art. 66 ust. 4 ustawy o rachunkowości, nie może dokonać wyboru firmy audytorskiej do badania sprawozdania finansowego oddziału.

Kompetencja, czyli prawo do wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego oddziału przedsiębiorcy zagranicznego powinna wynikać z powszechnie obowiązującego w kraju jednostki macierzystej aktu legislacyjnego bądź w przypadku braku takich przepisów – wewnętrznych regulacji tej jednostki macierzystej. Rekomendowane jest zatem, aby w przypadku braku unormowania tej kwestii w przepisach prawa powszechnego, jednostka przeanalizowała swoje regulacje pod kątem ustalenia organu właściwego do wyboru firmy audytorskiej do badania sprawozdania finansowego oddziału w Polsce. W przypadku braku takich regulacji jednostka macierzysta powinna doprecyzować odpowiednimi aktami wewnętrznymi, sposób postępowania w tym zakresie.

#### – Ponownie o limicie wynagrodzeń od JZP

Odpowiedź MF dotyczy art. 4 rozporządzenia nr 537/2014, tj. kwestii związanych z limitem wynagrodzenia za usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego („JZP”).

W sytuacji gdy jednostka dominująca (JZP), która jest zobowiązana przez swoje prawo krajowe do poddawania swoich kwartalnych skonsolidowanych sprawozdań finansowych przeglądowi przez biegłego rewidenta posiada jednostkę zależną (JZP) w innym państwie członkowskim, w którym przegląd pakietu konsolidacyjnego nie jest wymagany przez prawo krajowe, firma audytorska badająca spółkę zależną dokonująca przeglądu pakietu konsolidacyjnego tej spółki na potrzeby przeglądu kwartalnych skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostki dominującej nie jest obowiązana uwzględnić wynagrodzenia za przegląd pakietu konsolidacyjnego dokonywanego na potrzeby audytora jednostki dominującej w wyliczeniu limitu wynagrodzenia (licznik lub mianownik).

Pojęcie „wynagrodzenia płaconego” to wynagrodzenie należne wynikające z dokumentów, w tym np. z zawartych umów, bez względu czy zostało one faktycznie uiszczzone.

Dla przypomnienia przedstawiamy także wcześniejsze interpretacje MF lub KNA:

#### Odpowiedzi udostępnione w 2022 r.:

W 2022 r. nie otrzymaliśmy nowych interpretacji MF.

**Odpowiedzi udostępnione w 2021 r.:**

- Limit wynagrodzeń za usługi dla JZP
- Przyjęcie przez RN sprawozdania o wynagrodzeniach
- Zastąpienie firmy audytorskiej
- Badanie po przekształceniu spółki

**Odpowiedzi udostępnione w 2020 r.:**

- Rotacja firmy audytorskiej współpracującej z JZP po zmianie ustawy o biegłych rewidentach
- Zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz kontynuacja działalności
- Nieważność badania z mocy prawa
- Uzyskanie przez spółki komandytowe statusu podatnika CIT
- Kod GTU\_12 a usługi badania sprawozdań finansowych

**Odpowiedzi udostępnione w 2019 r.:**

- Forma śródrocznych sprawozdań finansowych emitentów
- Opinia i raport czy sprawozdanie z badania?
- KSB 701 ma zastosowanie także do badania sprawozdań finansowych jednostek z NewConnect i Catalyst

**Odpowiedzi udostępnione w 2018 r.:**

- Treść sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii
- Dodatkowe informacje w sprawozdaniu z badania
- Adres publikacyjny ustawy o rachunkowości
- Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności
- Data e-podpisu kończy proces sporządzenia elektronicznego sprawozdania z badania

Ponadto przypominamy, że na stronie internetowej MF, pod adresem <https://www.gov.pl/web/finanse/pytania-i-odpowiedzi-rewizja-finansowa?page=1&size=10>, dostępne są odpowiedzi na inne pytania związane z rewizją finansową.

## 7. WSPARCIE DLA BIEGŁYCH REWIDENTÓW ORAZ FIRM AUDYTORSKICH W BADANIU

Na początek przedstawiamy **nowe materiały i opracowania**, które zostały udostępnione w 2023 r.

Opracowanie z zakresu wdrożenia nowych standardów zarządzania jakością, o którym mowa w aktualności pt. „Zaktualizowana dokumentacja SWKJ dla małej firmy audytorskiej”, zostało opisane we wcześniejszej części alertu – pkt. 3.2 – poświęconej Krajowym Standardom Kontroli Jakości.

### 7.1. Odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania w zakresie znakowania zbiorowego skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów za 2022 rok<sup>53</sup>

Emitenci, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Unii Europejskiej są zobowiązani do sporządzania i publikowania raportów rocznych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania (ang.: European Single Electronic Format, ESEF) zgodnie z art. 3 Rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2019/815 (tzn. w formacie XHTML) oraz znakowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z art. 4 i 6 Rozporządzenia 2019/815 (tzn. oznakowane przy użyciu specyfikacji Inline XBRL).

Począwszy od skonsolidowanych sprawozdań finansowych za lata obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 2022 r. lub później, po raz pierwszy wymagane jest znakowanie informacji dodatkowej, tj. zasad rachunkowości jak i innych informacji dodatkowych, z użyciem standardu znakowania zbiorowego (blokowego). Zastosowanie tego wymogu wiązało się z licznymi wyzwaniem, zarówno z warstwą merytoryczną, jak i technologiczną dokumentów sporządzonych w formacie ESEF.

Celem opracowania jest wsparcie biegłych w rozważaniach dotyczących zakresu procedur odpowiednich do okoliczności zastanych podczas badania ESEF w odniesieniu do omawianego zagadnienia.

#### Wsparcie PIBR:



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

<sup>53</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Odpowiedzi na pytania dotyczące ESEF”.

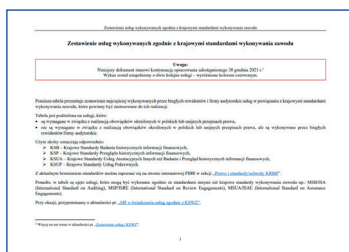
**Dla przypomnienia:**

Przypominamy także o wybranych opracowaniach PIBR, dostępnych (lub udostępnionych) w poprzednich latach:

**7.2. Zaktualizowany wykaz usług**

W grudniu 2021 r. przygotowano zostało w formie tabelarycznej zestawienie przedstawiające najczęściej wykonywane przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie usługi w powiązaniu z krajowymi standardami wykonywania zawodu („KSWZ”), które powinny być zastosowane do ich realizacji.<sup>54</sup>

8 marca 2022 r. zostało opublikowane zaktualizowane zestawienie, a także wskazówki dotyczące usług świadczonych przez biegłych rewidentów dla Państwowej Komisji Wyborczej („PKW”), o których jest mowa w ustawie o partiach politycznych.<sup>55</sup>



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

**Pamiętaj:**

Przy okazji, przypominamy o aktualności pt. „MF o świadczeniu usług zgodnie z KSWZ”.

**7.3. Przykładowe potwierdzenia bankowe****Zaktualizowane dobre praktyki – pierwszy aneks do porozumienia PIBR – ZBP**

Celem podpisanego 30 września 2021 r. porozumienia PIBR oraz Związku Banków Polskich („ZBP”) było ustandaryzowanie jednej z podstawowych procedur wykonywanych przez biegłych rewidentów, zgodnie z wymogami KSB 505, podczas badania sprawozdań finansowych.<sup>56</sup>

<sup>54</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zestawienie usług i KSWZ”.

<sup>55</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zaktualizowany wykaz usług oraz wskazówki dotyczące usług dla PKW”.

<sup>56</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Dobre praktyki w zakresie potwierdzeń bankowych”.



Obowiązujące od września 2021 r. dobre praktyki obejmujące:

- \_ pismo do banków,
- \_ słowniczek podstawowych pojęć oraz
- \_ instrukcję przygotowania potwierdzenia bankowego

w maju 2022 r. zostały uzupełnione o kolejny element:

- \_ informacje o procesie potwierdzeń bankowych, mający na celu doprecyzowanie kwestii procesowych od strony banku, związanych ze składaniem wniosku o potwierdzenie bankowe oraz uzyskaniem potwierdzeń bankowych.<sup>57</sup>

## Drugi aneks do porozumienia PIBR – ZBP

12 grudnia 2022 r. Prezes KRBR oraz Prezes ZBP podpisali drugi aneks do tego porozumienia.<sup>58</sup>

Dokumenty składające się na dobre praktyki w aktualnym brzmieniu:

- \_ pismo do banków (zał. nr 1)



(pobierz załącznik [tutaj](#))

- \_ słowniczek podstawowych pojęć (zał. nr 2)

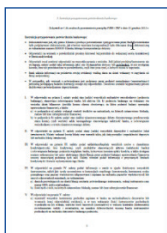


(pobierz załącznik [tutaj](#))

<sup>57</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Kolejne porozumienie PIBR i ZBP”.

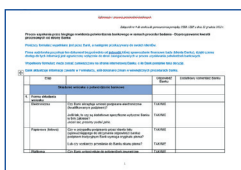
<sup>58</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Aktualizacja przykładowych potwierdzeń bankowych”.

- \_ instrukcja przygotowania potwierdzenia bankowego (zał. nr 3)



(pobierz załącznik [tutaj](#))

- \_ informacje o procesie potwierdzeń bankowych (zał. nr 4)



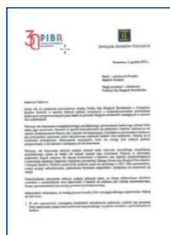
(pobierz załącznik [tutaj](#)).

Zachęcamy, aby zaktualizowane dobre praktyki dotyczące potwierdzeń bankowych były stosowane także do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2023 r. lub później.

## List do banków oraz biegłych rewidentów

Stosowanie wystandaryzowanego przykładowego potwierdzenia bankowego ma duże zalety. Uproszczony został sposób komunikowania się audytorów i banków, zarówno co do zakresu przekazywanych danych, jak i sposobu ich dostarczania. Po ponad dwóch latach widać, że przykładowe potwierdzenie bankowe jest powszechnie stosowane przez zdecydowaną większość banków oraz audytorów.

Sygnatariusze porozumienia uzgodnili także, że forma elektroniczna składania wniosków o potwierdzenie oraz odpowiedzi z banków do audytora jest metodą rekomendowaną, a proces upowszechnienia tej metody powinien być kontynuowany. Wskazali także, że istnieją jeszcze kwestie, które wymagają dalszego usprawnienia, w tym m. in. wymagana standardami zawodowymi kontrola audytorów nad procesem potwierdzeń, bezpośrednie przekazywanie pisma do firmy audytorskiej, a nie do klienta banku, kompletność przekazywanych danych i informacji. Wszystkie kwestie zostały wymienione we wspomnianym liście.



Z treścią listu PIBR i ZBP do biegłych rewidentów oraz banków można zapoznać się [tutaj](#).

## Porozumienie PIBR i ZBP w sprawie przyjęcia zestawu dobrych praktyk dotyczących zakresu potwierdzenia przez Bank – Depozytariusza

10 maja 2022 r. Prezes KRBR oraz Prezes ZBP podpisali kolejne, drugie już porozumienie.<sup>59</sup>

Porozumienie dotyczy dobrych praktyk związanych z potwierdzaniem przez Banki – Depozytariuszy informacji na temat wybranych instrumentów finansowych oraz innych danych dotyczących funduszy inwestycyjnych/emerytalnych zarządzanych przez TFI/PTE. Jego treść została wypracowana wspólnie przez PIBR oraz ZBP, przy aktywnym udziale Rady Banków Depozytariuszy.



Treść porozumienia pomiędzy PIBR i ZBP dostępna jest [tutaj](#), załącznik do porozumienia – przykładowe pismo do Banku – Depozytariusza można pobrać [tutaj](#).

## 7.4. „Wskazówki dotyczące dobrych praktyk szacowania pracochłonności usług badania”

Art. 80 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach określa zasady ustalania przez firmę audytorską wynagrodzenia za przeprowadzenie badania. W myśl tych przepisów, **wynagrodzenie za przeprowadzenie badania odzwierciedla pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje.**

Aby wesprzeć firmy audytorskie i biegłych rewidentów w tym procesie zostały opracowane niewiążące wskazówki dotyczące wybranych aspektów szacowania pracochłonności pt. „Wskazówki dotyczące dobrych praktyk szacowania pracochłonności usług badania”.<sup>60</sup>

Wskazówki są rodzajem dobrych praktyk, które mogą być stosowane przez firmy audytorskie i biegłych rewidentów po dostosowaniu do wielkości i wewnętrznej struktury organizacyjnej firmy audytorskiej oraz złożoności realizowanych zleceń. Wskazówki mają sprzyjać podnoszeniu jakości badania sprawozdań finansowych, pomóc firmom audytorskim i biegłym rewidentom w efektywnym planowaniu pracy i zasobów, ale także, co ważne, w uzasadnieniu czasu trwania badania w komunikacji z klientem.



(pobierz opracowanie [tutaj](#)).

<sup>59</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Kolejne porozumienie PIBR i ZBP”.

<sup>60</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Jak oszacować pracochłonność?”.

## 7.5. „Wskazówki dotyczące zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastępowania firmy audytorskiej inną firmą audytorską”<sup>61</sup>



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

### Uwaga:

Wcześniej MF wyjaśniło, że z zastąpieniem firmy audytorskiej mamy do czynienia w sytuacji „skutecznego” przeprowadzenia ostatniego badania sprawozdania finansowego przez poprzednią firmę audytorską.<sup>62</sup>

## 7.6. Umowa o badanie

### Dla przypomnienia:

Przypominamy, że ustawa o rachunkowości (art. 66 ust. 5) posługuje się pojęciem „**pierwszej umowy o badanie ustawowe**”. W przypadku badania ustawowego, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na **okres nie krótszy niż dwa lata, z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy**. Przy kontynuacji współpracy z klientem, z którym była zawarta „pierwsza umowa”, kolejna umowa również powinna być zawarta na co najmniej dwuletni okres. Wymóg ten dotyczy umów o badanie sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 r.

### Wsparcie PIBR:

22 listopada 2019 r. KRBR przyjęła [komunikat nr 3/2019](#) w sprawie przykładowej umowy o przeprowadzenie badania ustawowego sprawozdania finansowego.<sup>63</sup> Załącznikiem do komunikatu jest przykładowa umowa, która może zostać wykorzystana do nowo zawieranych umów.



(pobierz przykładową umowę [tutaj](#))

<sup>61</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zastępowanie firmy audytorskiej – wskazówki PIBR”.

<sup>62</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „MF o zastąpieniu firmy audytorskiej”.

<sup>63</sup> Komunikat nr 3/2019 KRBR z dnia 22 listopada 2019 r. w sprawie przyjęcia przykładowej umowy o przeprowadzenie badania ustawowego sprawozdania finansowego wraz z załącznikami jest dostępny na stronie internetowej [www.pibr.org.pl](http://www.pibr.org.pl) w zakładce „Prawo i standardy/Regulacje PIBR/Komunikaty KRBR” w sekcji „Biegli i firmy audytorskie”.

## Pamiętaj!

- \_ Treść przykładowej umowy o badanie powinna być indywidualnie dostosowana przez firmy audytorskie do okoliczności konkretnego zlecenia.
- \_ Od 1 stycznia 2020 r. już wszystkie sprawozdania z badania są sporządzane w postaci elektronicznej oraz opatrywane kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta. Do badania mają zastosowanie krajowe standardy badania (przyjęte uchwałą nr 3430/52a/2019 z późn. zm.) oraz zasady etyki zawodowej (przyjęte uchwałą nr 3431/52a/2019 z późn. zm.).
- \_ Przed podpisaniem umowy o badanie należy wcześniej wybrać audytora. Wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej.
- \_ Umowa o badanie powinna być zawarta w terminie umożliwiającym udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych klienta.
- \_ Osobą zawierającą umowę o badanie sprawozdania finansowego w imieniu badanej jednostki jest jej kierownik.<sup>64</sup>
- \_ Umowy o badanie podpisane z emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub innymi jednostkami sporządzającymi sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF w formie, o którym mowa w rozporządzeniu ESEF (rozporządzenie 2019/815), a w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych, także gdy, zgodnie z wybraną przez jednostkę opcją określoną w zmienionej ustawie o rachunkowości, zostały znakowane zgodnie z wymogami rozporządzenia 2019/815, powinny zawierać odpowiednie zapisy dotyczące wymogów związanych z usługą atestacyjną wykonaną zgodnie z uchwałą nr 1975/32a/2021 KRBR w sprawie Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” (KSUA 3001PL).<sup>65</sup>

## Rozwiązanie umowy o badanie

### Dla przypomnienia:

Rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego jest możliwe wyłącznie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy. Przykładowy katalog takich okoliczności został wymieniony w art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości.<sup>66</sup>

<sup>64</sup> W przypadku, gdy np. zarząd klienta jest wieloosobowy, za kierownika jednostki uważa się członków tego organu. Oznacza to, że uprawnienie do zawierania umów w przypadku badanych jednostek będzie tożsame ze sposobem reprezentacji ustalonym dla danej jednostki w umowie/statucie spółki lub w odpowiednich przepisach. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Umowa o badanie nie musi być podpisywana przez wszystkich członków zarządu klienta”.

<sup>65</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”.

<sup>66</sup> Zgodnie z art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości, za uzasadnioną podstawę uznaje się w szczególności:

- 1) wystąpienie zdarzeń uniemożliwiających spełnienie wymagań określonych przepisami prawa dotyczącymi przeprowadzenia badania, zasadami etyki zawodowej, niezależności lub krajowymi standardami wykonywania zawodu;
- 2) niedotrzymanie warunków umowy innych niż skutkujące możliwością wyrażenia opinii z zastrzeżeniami, opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii;
- 3) przekształcenia, zmiany właścicielskie, zmiany organizacyjne uzasadniające zmianę firmy audytorskiej lub nieprzeprowadzenie badania.

W przypadku rozwiązania umowy o badanie sprawozdania finansowego, zarówno firma audytorska, jak i badana jednostka powinny poinformować o tym fakcie niezwłocznie. Informacja o rozwiązaniu umowy o badanie wraz z podaniem przyczyn powinna być skierowana do PANA. Odpowiedni formularz można pobrać pod adresem: <https://pana.gov.pl/formularze/rozwiązanie-umowy-o-badanie-sprawozdania-finansowego/>.

W przypadku rozwiązania umowy z klientem, który jest JZP, należy również poinformować Komisję Nadzoru Finansowego.

## 7.7. „Wyszukiwarka standardów”

„Wyszukiwarka standardów” pomaga wybrać obowiązujące standardy. Obejmuje ona nie tylko usługi badania, ale również przeglądu, inne usługi atestacyjne, a także usługi pokrewne. Wyszukiwarka umożliwia filtrowanie i grupowanie dokumentów według zdefiniowanych parametrów.

W „Wyszukiwarce” jest dodany okres „31.12.2023 r.”, który filtruje wszystkie standardy i przykłady obowiązujące podczas badania sprawozdania finansowego sporządzonego na ten dzień bilansowy.

Biegli rewidenci znajdą tam treść standardów, przykłady sprawozdań z badania, a także inne pomocne materiały.

### Uwaga:

W Wyszukiwarce standardów są zamieszczone także **praktyczne przykłady sprawozdań z badania**, dostępne po wybraniu filtrów: rodzaj usługi: Badanie; dzień bilansowy: 31.12.2023 r. Dla wyróżnienia, link do nich został oznaczony kolorem czerwonym.

Niezależnie od „Wyszukiwarki standardów” wszystkie uporządkowane chronologicznie regulacje PIBR, w tym uchwały KRBR, dostępne są w dziale „[Regulacje PIBR](#)”.

## 7.8. Miniprzewodnik PIBR – „Jak sporządzić, podpisać i zweryfikować e-sprawozdanie finansowe?”<sup>67</sup>



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

<sup>67</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Miniprzewodnik - Jak sporządzić, podpisać i zweryfikować e-sprawozdanie finansowe?](#)”.

## 7.9. „Wskazówki dotyczące potwierdzeń zewnętrznych w warunkach badania zdalnego”<sup>68</sup>



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

## 7.10. Inne narzędzia wspomagające badanie

### Przewodnik MSB-procedury



#### Dla przypomnienia:

Dnia 12 grudnia 2017 r. został udostępniony „*Przewodnik MSB – procedury Wydanie II*”. Celem opracowania było wsparcie biegłych rewidentów w badaniu sprawozdań finansowych według nowych (na tamten czas) dla biegłych rewidentów standardów (MSB), a także tworzenie nowej, dobrej praktyki audytu.

Przewodnik to zestaw procedur, których zastosowanie ułatwia sprawne przejście przez proces badania. Materiał jest przede wszystkim wsparciem dla biegłych rewidentów pracujących z firmami z sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Materiał należy traktować jako ogólne wytyczne, a korzystanie z Przewodnika nie zastąpi znajomości i stosowania standardów badania. Wykorzystując przedstawiony w przewodniku indeks i programy badania, użytkownik zyskuje uporządkowaną dokumentację badania, sporządzoną w sprawdzony i zweryfikowany sposób.

<sup>68</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Potwierdzenia zewnętrzne – wskazówki PIBR”.

## Pamiętaj!

W Przewodniku można znaleźć **wiele praktycznych pomocy**, które są też dostępne w **Kompasie 2**, jak np.:

w „załączniku 2. – Próbkowanie w badaniu wiarygodności”:

- \_ **przykładowy model szacowania wielkości próby w zależności od poziomów ryzyka** – [plik E.1](#) – dostępnym na [serwerze PIBR](#) (arkusz Excel),
- \_ **przykładowe zastosowanie metody próbkowania według jednostek pieniężnych** – [plik E.2](#) – dostępnym na [serwerze PIBR](#) (arkusz Excel);
- \_ w „załączniku 7. – **Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki uzyskiwane na zakończenie badania**”.

## Uwaga:

**Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki zostało zaktualizowane.** Ze zaktualizowaną treścią oświadczenia można zapoznać się w [załączniku nr 3](#) do niniejszego Alertu.<sup>69</sup>

*Przewodnik MSB – procedury* jest udostępniony w **dwóch wersjach: pdf i edytowalnym Word**. Można go pobrać z [profilu biegłego rewidenta](#), po zalogowaniu, w sekcji „Rozwiń panel” dostępnej w lewym górnym rogu strony. [Przewodnik w pdf](#) można również pobrać z „e-Biblioteki”.

## Aktualizacja cz. I „Przewodnika MSB-procedury”

W 2021 r. opublikowaliśmy zaktualizowaną „Część I. Czynności wstępne” opracowania, która dotyczy współpracy z klientem, przyjęcia zlecenia oraz wyznaczenia zespołu badającego.<sup>70</sup>

Zaktualizowany materiał można pobrać [tutaj](#), z panelu biegłego rewidenta (po zalogowaniu się) lub z [e-Biblioteki](#).

W analogicznym zakresie został zaktualizowany Kompas 2.0.

Przypominamy, że niezależnie od procedur akceptacji klienta i zlecenia, firma audytorska, biegły rewident i członkowie zespołu audytorskiego, o czym mowa w Przewodniku, przed przystąpieniem do badania składają oświadczenie o spełnieniu wymogów niezależności. Zwracamy uwagę, że takie oświadczenie musi zawierać – wymaganą przez art. 74 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach – klauzulę o treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”

<sup>69</sup> Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki zostało wcześniej udostępnione na naszej stronie internetowej (w aktualności pt. „Praktyczne wsparcie w badaniu za 2023 r.”). Oświadczenie kierownika jednostki obecnie zamieszczone w Wyszukiwarce standardów zostało zmienione w stosunku do wersji, o której informowaliśmy w aktualności z dnia 15.01.2024 r. pt. „Praktyczne wsparcie w badaniu za 2023 r.”. Zmiana dotyczyła wskazania, w części odnoszącej się do RODO, okresu przez jaki jest przechowywana dokumentacja badania. Po zmianie ustawy o biegłych rewidentach jest to nie 5 a 8 lat.

<sup>70</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Aktualizacja cz. I „Przewodnika MSB-procedury”.



**Pamiętaj:**

Od momentu, kiedy udostępniliśmy drugie wydanie **Przewodnika oraz Kompas 2.0** minęło już kilka lat. W tym czasie zmieniły się niektóre standardy badania (przyjęto KSB: 700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z) oraz 250 (Z), jak również KSB 540 (Z), KSB 315 (Zw2022) oraz KSUA 3001PL. Firmy audytorskie i biegli rewidenci powinni we własnym zakresie wprowadzić związane z tym niezbędne zmiany i dostosowania. Pomocny w indywidualnym dostosowaniu do wymogów zmienionych standardów może być m.in. udostępniony zaktualizowany Przewodnik IFAC (aktualność pt. „Przewodnik IFAC stosowania MSB po polsku”).

**Uwaga:**

Chcemy także podkreślić, że ani Przewodnik, ani Kompas 2.0 nie stanowi wzorcowej dokumentacji. Materiał należy traktować jako ogólne wskazówki. Zaproponowane procedury powinny być dostosowane do uwarunkowań konkretnego zlecenia badania. Korzystanie z Przewodnika lub Kompas 2.0 nie zwalnia ani firmy audytorskiej, ani biegłego rewidenta z odpowiedzialności za prawidłowe stosowanie ustawy o biegłych rewidentach oraz krajowych standardów badania.

**KOMPAS 2****Dla przypomnienia:**

W kolejnym kroku wspierania biegłych rewidentów w badaniu, 18 września 2018 r. uruchomiliśmy **Kompas 2** – bezpłatne narzędzie wspomagające badanie zgodne z MSB.

**Aplikacja jest dostępna z poziomu konta firmy audytorskiej** – <https://www.pibr.org.pl/pl/auth/login>.

Kompas łączy w jednym wygodnym narzędziu zalety „Przewodnika MSB – procedury” i „Wyszukiwarki standardów”, dostępnej online na stronie PIBR.

Kompas to seria ponad sześćdziesięciu formularzy, prowadzących użytkownika przez kolejne etapy badania, od akceptacji klienta po sporządzenie dokumentacji z badania. Dzięki wypełnianiu poszczególnych kwestionariuszy Kompas pozwala stosować odpowiednie do sytuacji standardy techniczne. Badanie za pomocą aplikacji może prowadzić zespół wraz z kluczowym biegłym rewidentem.

W razie pytań lub wątpliwości na użytkowników czeka: infolinia telefoniczna (728 871 871) i adres e-mailowy ([kompas@pibr.org.pl](mailto:kompas@pibr.org.pl)). Na kanale PIBR w serwisie YouTube można także zobaczyć [serię osiemnastu krótkich filmów instruktażowych](#), prowadzących krok po kroku przez najważniejsze funkcjonalności Kompas 2.

Wszyscy zalogowani biegli rewidenci oraz kandydaci do zawodu mogą korzystać z wersji demonstracyjnej, która pozwala skorzystać z wszystkich funkcjonalności aplikacji bez wprowadzania realnych danych czy logowania się poprzez profil firmy audytorskiej. Możliwość bezpiecznego przejścia całej ścieżki badania to duże ułatwienie przy pierwszym kontakcie z aplikacją, a także cenne narzędzie edukacyjne dla tych, którzy dopiero zdobywają uprawnienia.

**Uwaga:**

Kompas 2, podobnie jak II wydanie „Przewodnika MSB – procedury”, nie zawiera zmian wynikających z przyjęcia standardów KSB: 700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z) oraz 250 (Z) i 610 (Z), jak również 540 (Z), KSB 315 (Zw2022) ani KSUA 3001PL. Ponadto nie zostały w nim wprowadzone zmiany wynikające z przyjęcia nowej formuły tłumaczenia międzynarodowych standardów i nowego jednolitego słowniczka podstawowych pojęć.

Do czasu udostępnienia zaktualizowanego oprogramowania, korzystający z niego biegli rewidenci powinni **we własnym zakresie wprowadzić niezbędne zmiany i dostosowania.**

## 8. PRAKTYCZNE WSKAZÓWKI IFAC, IAASB ORAZ IESBA

Kolejną formą pomocy w stosowaniu krajowych standardów w brzmieniu standardów międzynarodowych są udostępnione w „e-Bibliotece”, przetłumaczone przez PIBR na język polski, publikacje IFAC, IAASB (Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych, ang. International Auditing and Assurance Standards Board) oraz IESBA (Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych, ang. International Ethics Standards Board for Accountants). Zachęcamy do zapoznania się m.in. z nowymi opracowaniami innymi niż wspomniane we wcześniejszych częściach Alertu:

### Konflikt na Ukrainie a kwestie dotyczące etyki i niezależności

Publikacja IESBA zwraca uwagę zawodowych księgowych pracujących w biznesie oraz zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód, w tym firm audytorskich, na szereg istotnych postanowień Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności), które muszą przestrzegać wykonując swoją pracę w trakcie poruszania się po wyzwaniach i ryzykach wynikających z wojny rosyjsko-ukraińskiej. W alercie zwrócono uwagę m.in. na implikacje etyczne wynikające z szeroko zakrojonych sankcji gospodarczych nałożonych przez wiele jurysdykcji na Rosję, niektóre podmioty rosyjskie i obywateli Rosji oraz na Białoruś, a także na związane z nimi obowiązki etyczne zawodowych księgowych wynikające z Kodeksu.



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

### „Często zadawane pytania (FAQ) – Raportowanie spraw dotyczących kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta”

W dokumencie znajdziemy odpowiedzi na pytania związane z wykorzystaniem oraz wzajemnymi powiązaniem pomiędzy sekcjami sprawozdania z badania, takimi jak „Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności” i „Kluczowe sprawy badania” oraz akapitami objaśniającymi ze zwróceniem uwagi.



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

## „Zmiany do MSR 1 i ich wpływ na MSB: ujawnianie istotnych informacji dotyczących zasad (polityki) rachunkowości”

Publikacja ma na celu pomóc użytkownikom w zrozumieniu wpływu na MSB niektórych zmian wprowadzonych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

## „Badanie szacunków księgowych: MSB 540 (zmieniony) – narzędzie wdrażania”

Celem publikacji jest pomoc w zrozumieniu wymogów MSB 540 (zmienionego) – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” dotyczących tego, „co”, „dlaczego” i „jak” należy robić, a także uzupełnienie informacji zawartych w innych niewiążących publikacjach odnoszących się do spraw poruszonych w standardzie.



(pobierz przetłumaczone opracowanie – [tutaj](#))

## „Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: często zadawane pytania (FAQ) dotyczące badania wyjątków i znaczenia istotności wykonawczej w przypadku korzystania ze zautomatyzowanych narzędzi i technik (ZNT)”

Pytania takie pojawiają się coraz częściej wraz z rosnącym wykorzystaniem ZNT, które umożliwiają analizowanie zbiorów danych zawierających duże ilości informacji. ZNT, o których mowa w materiale, zakładają określoną funkcjonalność, działanie i dane wyjściowe związane z użyciem ZNT do wykonywania procedur badania, która to funkcjonalność, działanie i dane wyjściowe mogą nie być stosowne dla wszystkich ZNT.



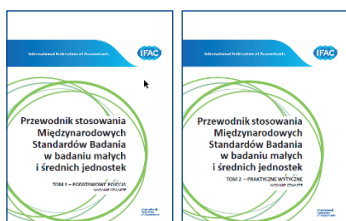
(pobierz przetłumaczone opracowanie – [tutaj](#))

**Dla przypomnienia:**

- Nowe wydanie „Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek”<sup>71</sup>

Tak jak poprzednie wydania, Przewodnik składa się z dwóch tomów:

- \_ tom 1 – podstawowe pojęcia,
- \_ tom 2 – praktyczne wytyczne.



Przewodnik IFAC w języku polskim można pobrać tutaj ([tom 1](#) – podstawowe pojęcia; [tom 2](#) – praktyczne wytyczne) lub z naszej [e-Biblioteki](#).

---

<sup>71</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Przewodnik IFAC stosowania MSB po polsku”.

## 9. KOMUNIKATY I OPRACOWANIA PANA

Wszystkie informacje dotyczące działalności PANA można znaleźć na stronie internetowej pod adresem: <https://pana.gov.pl/>.



Na stronie internetowej PIBR informujemy o wybranych komunikatach PANA.

### Uwaga:

Informacje związane z przeprowadzanymi przez PANA kontrolami są dostępne w sekcji „Dla rynku/kontrole” (przejdź do informacji PANA – [tutaj](#)).

Oprócz opracowań PANA dotyczących przygotowania do badania za rok 2023 r. oraz kontroli tematycznych związanych z krajowymi standardami kontroli jakości, o czym była mowa we wcześniejszych częściach Alertu, chcielibyśmy zwrócić uwagę na inne, najnowsze komunikaty, komentarze i opracowania opublikowane w 2023 roku:

#### – Wybrane aspekty dotyczące oszacowania istotności, obowiązku jej wykorzystania w badaniu oraz dokumentowania

W kontrolowanych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego aktach badań sprawozdań finansowych bardzo często wskazywane są nieprawidłowości w obszarze istotności. Należy pamiętać, że biegły rewident ma obowiązek stosować koncepcję istotności podczas całego badania, zarówno podczas planowania, przeprowadzania badania, jak również podczas oceny wpływu na badane sprawozdanie finansowe zidentyfikowanych oraz nieskorygowanych zniekształceń.



(pobierz opracowanie – [tutaj](#))

### – Współpraca członków rady nadzorczej z biegłym rewidentem i firmą audytorską

Publikacja adresowana jest do wszystkich członków rad nadzorczych spółek kapitałowych, których sprawozdania finansowe podlegają badaniu przez firmę audytorską. Bez względu na to, czy spółka taka jest jednostką zainteresowania publicznego (JZP), czy jest inną jednostką, której sprawozdanie finansowe podlega ustawowemu badaniu, czy też zdecyduje się dobrowolnie na przeprowadzenie badania swojego sprawozdania finansowego, rada nadzorcza takiej spółki powinna odgrywać aktywną rolę w procesie badania rocznego sprawozdania finansowego spółki, w tym poprzez kontakty z firmą audytorską (biegłym rewidentem) przeprowadzającą badanie sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego.



(pobierz opracowanie – [tutaj](#))

### – Badanie ujawnień w sprawozdaniach finansowych banków w kontekście skutków orzeczeń TSUE z 15 czerwca 2023 r.

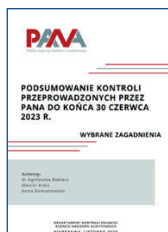
W związku z niedawnymi orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 15 czerwca 2023 r. o sygn. C-520/21 oraz C-287/22 PANA zwraca uwagę biegłych rewidentów oraz firm audytorskich na konieczność zachowania szczególnej staranności przy analizie ujawnień dot. konsumenckich kredytów hipotecznych denominowanych w walutach obcych lub indeksowanych w tych walutach i odzwierciedlenia skutków tych orzeczeń w sprawozdaniach finansowych banków.



(link do całej treści komunikatu PANA – [tutaj](#))

**Podsumowanie kontroli przeprowadzonych przez PANA do końca 30 czerwca 2023 r. – Wybrane zagadnienia**

Publikacja ma na celu informowanie, zgodnie z art. 90 ust. 1 pkt 15a) ppkt d) UOBR, o głównych problemach w funkcjonowaniu firm audytorskich, celem wskazania głównych zagadnień zaobserwowanych w trakcie kontroli w okresie do końca czerwca 2023 r.



(pobierz opracowanie – [tutaj](#))

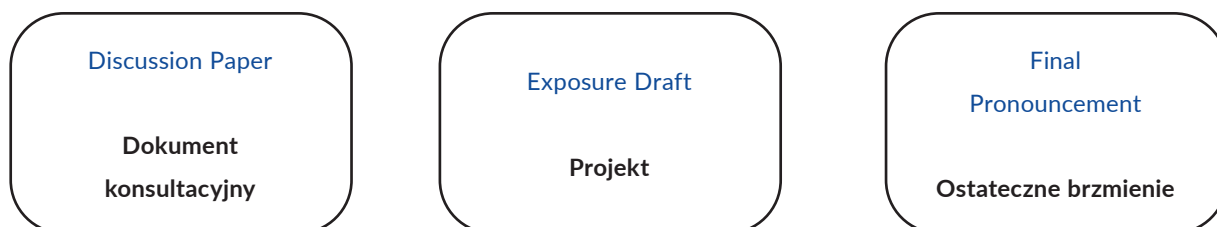
Z wcześniejszymi lub innymi opracowaniami PANA można zapoznać się na stronie internetowej PANA ([przejdź do opracowań PANA – tutaj](#)).



## 10. CO PRZED NAMI W PERSPEKTYWIE 2024 R. I KOLEJNYCH LAT?

Na początek przypomnijmy, jak obecnie, od 2022 roku, wygląda proces:

### – proces przyjmowania przez IAASB standardów międzynarodowych



Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. The International Auditing and Assurance Standards Board, ang. skrót IAASB)<sup>72</sup> jest twórcą międzynarodowych: standardów badania, standardów usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych, a także – poprzednio – międzynarodowego standardu kontroli jakości nr 1, zastąpionego przez międzynarodowe standardy zarządzania jakością.

Informacje na temat strategii IAASB oraz planu działania na lata 2024–2027, w tym prac związanych ze zmianą standardów międzynarodowych, można znaleźć pod adresem: <https://www.iaasb.org/publications/proposed-strategy-and-work-plan-2024-2027>.

Do wdrożenia międzynarodowych standardów do systemu polskich regulacji wymagana jest uchwała KRBR ustanawiająca te standardy jako krajowe standardy wykonywania zawodu lub krajowe standardy kontroli jakości, która podlega zatwierdzeniu przez Radę PANA.

### – proces ustanawiania standardów krajowych

#### Uwaga:

Od 2022 roku, nowe lub zmienione standardy międzynarodowe, które są przyjmowane jako standardy krajowe podlegają **nowemu, dodatkowemu procesowi** tzw. „polonizacji”.

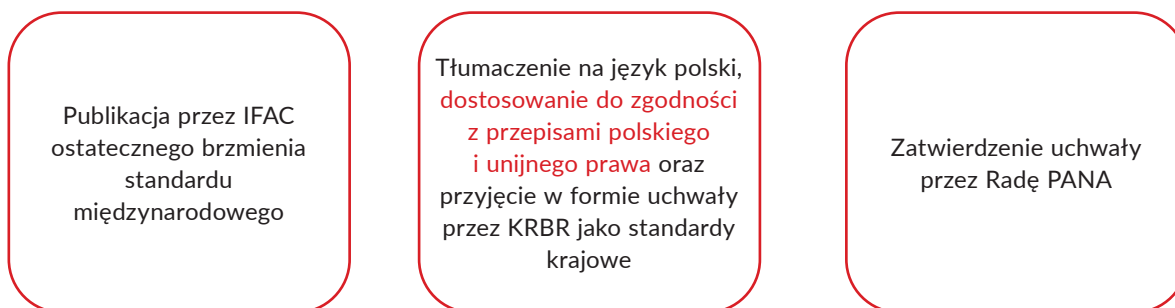
Proces ten polega na dostosowaniu brzmienia nowo ustanawianych standardów do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa.

<sup>72</sup> Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB)) poprzednio funkcjonowała w ramach IFAC. Obecnie, po zmianach strukturalno-organizacyjnych, wraz z Radą Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (International Ethics Standard Board for Accountants (IESBA)) jest częścią Międzynarodowej Fundacji Etyki i Audytu (International Foundation for Ethics and Audit, (IFEA)) (więcej o IFEA pod adresem: <https://www.ethicsandaudit.org/>). IFEA jest organizacją non-profit – wspierającą między innymi tworzenie w interesie publicznym wysokiej jakości międzynarodowych standardów etycznych, badania oraz atestacji dla zawodowych księgowych. IFEA pełni te funkcje poprzez dwie Rady – IAASB oraz IESBA, które działają niezależnie i wydają swoje standardy i związane z nimi dokumenty w oparciu o zatwierdzone należyte procedury i Ramy Interesu Publicznego. Nadzór nad nimi sprawuje Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym (Public Interest Oversight Board, PIOB). (IFAC dalej zarządza prawami autorskimi wydawanych standardów).

Ponadto, na wniosek Rady PANA, nakładane są dodatkowe obowiązki wynikające z obserwacji i wniosków płynących z kontroli przeprowadzonych przez PANA w zakresie stosowania wcześniej ustanowionych standardów.

Zmiany związane z tym nowym procesem są wyróżnione w tekście standardu kolorem szarym, a w tytule standardu poprzez dodanie określenia „PL”.

Proces ustanawiania standardów krajowych z uwzględnieniem nowego elementu procesu przedstawia się teraz następująco:



Analogicznie proces przebiega w przypadku ustanawiania zmian opracowywanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (ang. International Ethics Standards Board for Accountants, ang. skrót IESBA) do Międzynarodowego Kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) jako zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.

## I. Regulacje, w tym krajowe standardy badania, przyjęte przez KRBR i zatwierdzone przez Radę PANA, dla których nie minął jeszcze termin obowiązkowego ich zastosowania:

- 1) Krajowy Standard Badania 600 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 600 (zmienionego) – „Szczególne rozważania – Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)” („KSB 600 (Z)”)

18 września 2023 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę nr 105/4/2023 w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego). Uchwała uwzględnia zastrzeżenia Rady PANA do pierwszej uchwały KRBR. Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę PANA, 17 października 2023 r. (uchwała nr 40/I/2023).<sup>73</sup>

### Uwaga:

Standard nie ma jeszcze obligatoryjnego zastosowania, może być stosowany do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za 2023 rok na zasadzie dobrowolności.

<sup>73</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „KSB 600 (Zmieniony) został zatwierdzony”.

KSB 600 (Z) dotyczy szczególnych rozważań mających zastosowanie do badania grupy, w tym gdy zaangażowani są biegli rewidenci części grupy. Standard zawiera nowe i zmienione wymogi oraz materiały objaśniające, które dostosowują go do niedawno zmienionych standardów, takich jak Krajowy Standard Kontroli Jakości 1 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 – „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”, Krajowy Standard Badania 220 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego” oraz Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”. Nowe i zmienione wymogi wzmacniają także obowiązki audytora związane z zawodowym sceptycyzmem, planowaniem i przeprowadzaniem audytu grupowego, dwustronną komunikacją pomiędzy biegłym rewidentem grupy a biegłymi rewidentami części grupy, a także dotyczą dokumentacji.

Standard został przetłumaczony na język polski. Przeszedł także dodatkowy proces dostosowania jego brzmienia do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa. Zmiany związane z tym procesem są wyróżnione w tekście kolorem szarym, a w tytule standardu dodane jest określenie „PL”.

W tym standardzie, po raz pierwszy, zwrot „auditor” został przetłumaczony jako „audytor” a nie jak dotychczas – „biegły rewident”.

Warto podkreślić, że KSB 600 (Z) stosuje się odpowiednio do badania łącznych sprawozdań finansowych jednostek, o których mowa w art. 51 ustawy o rachunkowości, w skład których wchodzi jednostki organizacyjne sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe.

### **Początek obowiązywania**

KSB 600 (Z) ma zastosowanie do wykonywania usług badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2025 r. lub później.

Jest to termin o rok dłuższy w stosunku do daty określonej przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB), m.in. z uwagi na konieczność zapoznania się biegłych rewidentów ze standardem oraz dostosowanie przez firmy audytorskie swoich systemów wewnętrznej kontroli jakości do realizacji zleceń zgodnie z nowymi wymogami.

Przewidziano także możliwość wcześniejszego zastosowania zmienionego brzmienia standardu.

Możliwość stosowania standardu w dotychczasowym brzmieniu mija z dniem 31 grudnia 2025 r. Od dnia 1 stycznia 2026 r. będzie mieć już zastosowanie wyłącznie KSB 600 (Z), niezależnie od tego jakiego okresu sprawozdawczego dotyczy badane skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

**Linki:**

- Uchwała nr 105/4/2023 KRBR z dnia 18 września 2023 r. (pobierz [tutaj](#))
- KSB 600 (Zmieniony) w brzmieniu MSB (PL) 600 (zmienionego) – „Szczególne rozważania – Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)” (załącznik do uchwały – pobierz [tutaj](#)).

KRBR w ramach procesu ustanowienia KSB 600 (Z) **przeprowadziła konsultacje publiczne**.<sup>74</sup>

Uchwała została również zamieszczona w sekcji „[Prawo i standardy](#)” oraz na nowej podstronie „[Projekty standardów](#)”.

**Zmiany innych standardów**

Opublikowane przez IAASB [zmiany związane z MSB 600 \(zmienionym\)](#) do innych standardów międzynarodowych dopiero w przyszłości będą procedowane jako ustanowienie zmian do krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowych standardów wykonywania zawodu.

**Wsparcie PIBR:****Materiały wspierające wdrożenie i stosowanie KSB 600 (Z)**

Przygotowaliśmy przetłumaczone na język polski opracowania IAASB wspierające zrozumienie i wdrożenie zmienionego standardu:

- **Podstawa wniosków** – dokument wyjaśnia przyczyny rozpoczęcia prac nad zmianą standardu, kolejne etapy procesu, podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu oraz decyzje podjęte w wyniku przeprowadzonych konsultacji



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

<sup>74</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Konsultacje publiczne – KSB 600 \(Z\)](#)” oraz, w związku z tym, że KRBR prowadziła ponowne konsultacje związane z planowanym podjęciem, w trybie art. 102 ustawy o biegłych rewidentach nowej uchwały uwzględniającej zastrzeżenia zgłoszone przez Radę PANA, w aktualności pt. „[Ponowne konsultacje publiczne – KSB 600 \(Z\)](#)”.

**Arkusze informacyjne** – zawierający krótkie podsumowanie oraz opis najważniejszych zmian w standardzie



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

### Najważniejsze zmiany<sup>75</sup>

Zmiany wprowadzone do MSB 600 (zmienionego) mają na celu:

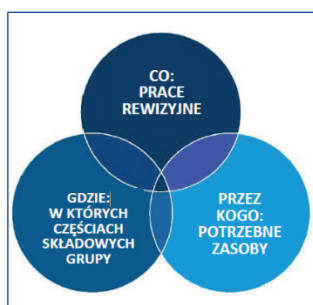
- 1) zachęcanie do proaktywnego zarządzania jakością na poziomie zlecenia dla grupy oraz na poziomie części składowych grupy,
- 2) utrzymanie przydatności standardu w szerokim zakresie okoliczności i w zmieniającym się środowisku,
- 3) podkreślenie potrzeby solidnej komunikacji i współdziałania podczas badania grupy,
- 4) wspieranie odpowiednio niezależnego i wymagającego sceptycznego nastawienia audytora.

#### 1) Zachęcanie do proaktywnego zarządzania jakością

Podejście oparte na ryzyku stanowi ramy dla planowania i wykonywania zlecenia badania grupy.

Dlaczego IAASB wprowadziła podejście oparte na ryzyku?:

- większe dostosowanie do wymogów zawartych w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i MSB 330,
- większe skupienie na identyfikacji i oszacowaniu ryzyk wystąpienia istotnych zniekształceń oraz wykonanie dalszych procedur badania w reakcji na oszacowane ryzyko,
- większe skupienie na zaplanowaniu odpowiedniego podejścia do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania (co, gdzie i przez kogo).



<sup>75</sup> Informacje zostały przygotowane w oparciu o materiały wspierające opracowane przez IAASB.

Zgodnie z podejściem opartym na ryzyku audytorzy części składowych grupy mogą być, i często są, zaangażowani we wszystkie etapy badania grupy.

	<p><b>Zarządzanie jakością i osiągnięcie jakości w badaniu grupy</b></p> <p>MSB 600 (zmieniony) wyjaśnia, w jaki sposób wymogi zawarte w MSB 220 (zmieniony) mają zastosowanie do zarządzania jakością i osiągnięcia jakości badania grupy, w tym zapewnienia wystarczających i odpowiednich zasobów do wykonania zlecenia, a także kierowania i nadzorowania zespołem wykonującym zlecenie oraz przeglądu jego pracy.</p>
	<p><b>Ograniczenia dostępu do informacji i osób</b></p> <p>MSB 600 (zmieniony) wyjaśnia różne rodzaje ograniczeń, które mogą wystąpić, takie jak ograniczenia dostępu do osób i informacji (np. dostęp do kierownictwa części składowej grupy, osób sprawujących nadzór nad częścią składową grupy, audytorów części składowej grupy lub informacji w części składowej grupy) oraz do dokumentacji badania części składowej grupy. Zmieniony standard zawiera również wskazówki dotyczące sposobów przewyższania takich ograniczeń.</p>
	<p><b>Rozważania dotyczące istotności</b></p> <p>MSB 600 (zmieniony) wyjaśnia, w jaki sposób pojęcia istotności i ryzyka agregacji mają zastosowanie w badaniu grupy.</p>

## 2) Utrzymanie przydatności standardu dotyczącego badania grupy

Zakres standardu		Zakres MSB 600 (zmienionego) został wyjaśniony w paragrafach wprowadzających i definicjach oraz zastosowaniach i materiale objaśniającym, w tym, czy i w jaki sposób MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie do:	<ul style="list-style-type: none"> <li>podmiotów posiadających oddziały i wydziały</li> <li>centrów usług wspólnych</li> <li>jednostek niekontrolowanych</li> </ul>
------------------	--	--	---

### Powiązania z innymi standardami

MSB 600 (zmieniony) wyjaśnia i podkreśla, że wszystkie MSB muszą być stosowane w przypadku zlecenia badania grupy.


<p><b>Dokumentacja</b></p>  <p>MSB 600 (zmieniony) zawiera wzmocnione wymogi oraz zastosowanie i materiał objaśniający dotyczące dokumentacji w celu podkreślenia powiązania z wymogami MSB 230 oraz wymogami dotyczącymi dokumentacji w innych stosownych MSB. Zmieniony standard wyjaśnia również, że audytor grupy może potrzebować udokumentować różne sytuacje, np. gdy występują ograniczenia dostępu do dokumentacji badania audytora części składowej grupy</p>	 <p>MSB 600 (zmieniony) podkreśla także wagę przeglądu dokumentacji badania audytora części składowej grupy przez audytora grupy. Przegląd dokumentacji badania audytora części składowej grupy jest bezpośrednio związany z kierowaniem i nadzorowaniem przez audytora grupy audytorów części składowych grupy oraz przeglądaniem ich pracy, a także ma na niego wpływ, przez cały okres badania grupy.</p>
--	--

### 3) Podkreślenie potrzeby solidnej komunikacji i współdziałania


MSB 600 (zmieniony) rozszerza i wyjaśnia zagadnienia:

- znaczenie dwukierunkowej komunikacji pomiędzy audytorem grupy a audytorami części składowych grupy,
- różne aspekty współdziałania audytora grupy z audytorami części składowych grupy, w tym informowanie o stosownych wymogach etycznych, ustalanie kompetencji i możliwości audytora części składowej grupy oraz określanie odpowiedniego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu zaangażowania audytora grupy w pracę audytora części składowej grupy.

### 4) Podkreślenie znaczenia zawodowego sceptycyzmu

	<p>MSB 600 (zmieniony) podkreśla znaczenie stosowania zawodowego sceptycyzmu, w tym jako elementu następujących działań audytora grupy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kierowanie, nadzorowanie i przegląd pracy członków zespołu wykonującego zlecenie, w tym audytorów części składowych grupy; oraz</li> <li>• Ocena, czy uzyskane zostały wystarczające i odpowiednie dowody badania (w tym przez audytorów części składowych grupy), aby zapewnić podstawę do sformułowania opinii o sprawozdaniu finansowym grupy.</li> </ul>
--	---

### Jak ujęto skalowalność?

<p>MSB 600 (zmieniony) wprowadza <b>podejście oparte na zasadach</b>, które można dostosować do wielu różnych okoliczności i skalować dla badań sprawozdań finansowych grup o różnej złożoności, na przykład poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• skupienie się na identyfikowaniu, szacowaniu i reagowaniu na ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy; oraz</li> <li>• dodanie oddzielnych sekcji w całym MSB 600 (zmienionym) w celu podkreślenia wymogów i zastosowania i materiału objaśniającego odnoszących się do okoliczności, w których zaangażowani są audytorzy części składowych grupy.</li> </ul>	
---	--

## 2) Zmiana krajowych standardów wykonywania zawodu związana ze standardami zarządzania jakością

5 maja 2023 r. KRBR podjęła uchwałę nr 2731/50a/2023 w przedmiocie przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także w uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych. Uchwała KRBR weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę PANA, 11 lipca 2023 r.<sup>76</sup>

Zmiany krajowych standardów wykonywania zawodu (KSWZ) są związane z czwartym i piątym elementem pakietu standardów zarządzania jakością. Pierwsze trzy elementy pakietu, czyli KSKJ 1, KSKJ 2 oraz KSB 220 (Z) obowiązują w wersji wprowadzonej przez Radę PANA.

### Uwaga:

Zmiany standardów nie mają jeszcze obligatoryjnego zastosowania, mogą być stosowane do badania sprawozdań finansowych za 2023 rok na zasadzie dobrowolności.

Do uchwały dołączone są dwa załączniki:

- zmiany **krajowych standardów badania oraz innych dokumentów** – zmienione zostały KSB: 200, 210, 230, 250 (Z), 260 (Z), 300, 315 (Z w 2022), 500, 540 (Z), 600, 610 (Z), 620, 700 (Z), 701, 720 (Z), 805 (Z) oraz Przedmowa do dokumentów międzynarodowych standardów zarządzania jakością, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych;
- zmiany **krajowego standardu przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd, krajowych standardów usług pokrewnych oraz innych dokumentów** – zmienione zostały KSP: 2400 (Z); KSUA: 3000 (Z), 3400, 3402, 3410, 3420; KSUP: 4400 (Z), 4410 (Z) oraz Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych.

### Początek obowiązywania zmienionych standardów:

- krajowe standardy badania oraz krajowy standard przeglądu, w zmienionym brzmieniu, mają zastosowanie do badania lub przeglądu sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2024 r. lub później;
- krajowe standardy usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowe standardy usług pokrewnych, w zmienionym brzmieniu, mają zastosowanie do usług rozpoczętych 1 stycznia 2024 r. lub później.

Przewidziano także możliwość wcześniejszego ich zastosowania.

Krajowe standardy badania i przeglądu w dotychczasowym brzmieniu, bez zmian wprowadzonych na mocy ww. uchwały, będą stosowne do 31 grudnia 2024 r. Od 1 stycznia 2025 r. stosowane mogą być już wyłącznie standardy w zmienionym brzmieniu.

<sup>76</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zmiana KSWZ związana ze standardami zarządzania jakością”.



Linki:

- [Uchwała KRBR nr 2731/50a/2023 z dnia 5 maja 2023 r.](#),
- [Zmiany krajowych standardów badania oraz innych dokumentów wynikające z wprowadzenia KSKJ 1, KSKJ 2 oraz KSB 220 \(Z\) \(załącznik nr 1 do uchwały\)](#),
- [Zmiany krajowego standardu przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd, krajowych standardów usług pokrewnych oraz innych dokumentów wynikające z wprowadzenia KSKJ 1, KSKJ 2 oraz KSB 220 \(Z\) \(załącznik nr 2 do uchwały\)](#).

W ramach procesu ustanowienia tych zmian KSWZ KRBR przeprowadziła konsultacje publiczne.<sup>77</sup>

Uchwała została zamieszczona również w sekcji „Prawo i standardy” oraz na podstronie „Projekty standardów”, gdzie zgromadzone są wszystkie informacje związane ze standardami zarządzania jakością – „[Nowe standardy zarządzania jakością](#)”.

### 3) Nowa uchwała KRBR w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów<sup>78, 79</sup>

17 grudnia 2023 r. KRBR podjęła [uchwałę Nr 207/7a/2023 w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów](#), dalej Kodeks etyki. Regulacja uwzględnia zastrzeżenia Rady PANA zgłoszone w procedurze zatwierdzania wcześniej uchwały KRBR w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz jest wynikiem konsultacji prowadzonych z organem nadzoru. Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, 19 grudnia 2023 r. ([uchwała Rady PANA Nr 47/I/2023](#)).

#### Uwaga:

[Uchwała KRBR nr 207/7a/2023](#) z późn. zm., to regulacja, która nie ma jeszcze obowiązkowego zastosowania do badania sprawozdań finansowych za 2023 r. Kodeks w tym brzmieniu będzie miał zastosowanie do wykonywania czynności, dla których warunki zlecenia zostały uzgodnione 1 lipca 2024 r. lub później, z możliwością ich wcześniejszego stosowania.

Jako nowy Kodeks etyki do polskiego porządku prawnego został przyjęty „Podręcznik Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)”, wydanie z 2022 r., ustanowiony przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA).<sup>80, 81</sup>

<sup>77</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Konsultacje publiczne – zmiany w KSWZ](#)”.

<sup>78</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Nowy Kodeks etyki przyjęty](#)”.

<sup>79</sup> Uchwała KRBR nr 207/7a/2023 z dnia 17 grudnia 2023 r. to nowa uchwała podjęta przez KRBR po uchyleniu dwóch wcześniejszych uchwał KRBR w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, w procesie ustanawiania których Rada PANA zgłosiła zastrzeżenia.

<sup>80</sup> Oryginalne brzmienie opracowania – „2022 IESBA Handbooks of the International Code of Ethics for Professional Accountants” – można pobrać [tutaj](#).

<sup>81</sup> Więcej informacji na temat prac IESBA oraz zmian Kodeksu etyki IESBA można znaleźć na stronie internetowej pod adresem: <https://www.ethicsboard.org/standards-pronouncements>.

Podręcznik ten uwzględnia ujednoczone brzmienie Kodeksu etyki z uwzględnieniem zmian, jakie IESBA wprowadziła do Kodeksu od jego wydania z 2018 r.<sup>82</sup>, a mianowicie:

1. Zmiany do Kodeksu uwydatniające rolę zawodowego księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie;
2. Zmiany do Kodeksu dotyczące obiektywizmu kontrolera jakości wykonania zlecenia (KJWZ) i innych odpowiednich kontrolerów;
3. Zmiany postanowień Kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń;
4. Zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych;
5. Zmiany dostosowawcze do Kodeksu dotyczące zarządzania jakością.<sup>83</sup>

### Nowy proces – polonizacja

Zwracamy uwagę, że po raz pierwszy Kodeks etyki, w zakresie swojej regulacji, uwzględnia przepisy prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej oraz obowiązki, których celowość ustanowienia wynika z obserwacji i wniosków Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z przeprowadzonych kontroli, które zostały oznaczone w Kodeksie etyki kolorem szarym (jest to proces tzw. „polonizacji”).

### Nowy wymóg, dodatkowy w stosunku do brzmienia międzynarodowej regulacji

Dodatkowy wymóg wprowadzony w ramach polonizacji to **okres rotacji dla badań ustawowych jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego** poprzez dodanie paragrafu R540-3.1. Zgodnie z tym paragrafem, **partner odpowiedzialny za zlecenie lub osoba pełniąca jakąkolwiek inną rolę kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie (za wyjątkiem osoby pełniącej funkcję kontrolera jakości wykonania zlecenia) nie może przeprowadzać badania ustawowego ani łączyć takich ról w odniesieniu do tej samej jednostki niebędącej jednostką zainteresowania publicznego przez nieprzerwany okres dłuższy niż 10 lat (okres „pełnienia funkcji”). Osoba ta może ponownie uczestniczyć w przeprowadzaniu badania ustawowego w tej jednostce po upływie co najmniej 3 lat od zakończenia ostatniego badania (okres „karencji”).**

10-letni okres pełnienia funkcji kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie ustawowe tej samej jednostki liczony jest od pierwszego roku obrotowego badanej jednostki rozpoczynającego się po dniu wejścia w życie uchwały KRBR nr 207/7a/2023, tj. od roku obrotowego rozpoczynającego się po 19 grudnia 2023 r.

<sup>82</sup> Handbook IESBA z 2018 r. był podstawą do ustalenia brzmienia Kodeksu etyki przyjętego przez KRBR uchwałą nr 3431/52a/2019 w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.

<sup>83</sup> O wszystkich tych zmianach informowaliśmy w Alercie specjalnym – Badanie za 2022 r. cz. 10. „Co przed nami w perspektywie 2023 r. i kolejnych lat?”.

## Początek obowiązywania

Kodeks etyki ma zastosowanie do wykonywania czynności, dla których warunki zlecenia zostały uzgodnione **1 lipca 2024 r. lub później, z możliwością ich wcześniejszego stosowania**. W przypadku skorzystania z możliwości wcześniejszego zastosowania Kodeksu etyki, fakt ten powinien być udokumentowany w sposób i na zasadach określonych w systemie wewnętrznej kontroli jakości obowiązującym w firmie audytorskiej.

## Linki:

- \_ [Uchwała Nr 207/7a/2023 KRBR z dnia 17 grudnia 2023 r. \(pobierz tutaj\)](#),
- \_ [Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów \(załącznik do uchwały – pobierz tutaj\)](#).

W ramach procesu ustanowienia nowego brzmienia Kodeksu etyki KRBR **przeprowadziła konsultacje publiczne**.<sup>84</sup>

## Zmiana ww. uchwały nr 207/7a/2023

22 grudnia 2023 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę nr 240/8a/2023 w przedmiocie zmiany uchwały w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów (tj. uchwały nr 207/7a/2023 KRBR z dnia 17 grudnia 2023 r., o której mowa powyżej) (pobierz [tutaj](#)).

Uchwała KRBR weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę PANA, czyli 28 grudnia 2023 r. (uchwała nr 49/I/2023 Rady PANA – pobierz [tutaj](#)).

Zmiana dotyczyła dookreślenia, że **do czasu obowiązkowego zastosowania Kodeksu etyki w nowym brzmieniu stosowany będzie Kodeks w brzmieniu dotychczasowym**.<sup>85</sup>

Uchwały KRBR zostały również zamieszczone w sekcji „[Prawo i standardy](#)” oraz na nowej podstronie „[Projekty standardów](#)”.

---

<sup>84</sup> Więcej na ten temat można przeczytać:

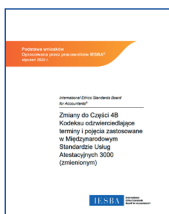
- w aktualności pt. „[Konsultacje publiczne – Kodeks etyki](#)” oraz
- w związku prowadzeniem ponownych konsultacji związanych z planowanym podjęciem, w trybie art. 102 ustawy o biegłych rewidentach, nowej uchwały w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej, uwzględniającej zastrzeżenia zgłoszone przez Radę PANA, w aktualności pt. „[Ponowne konsultacje publiczne – zasady etyki zawodowej](#)”,
- a także, po uchyleniu przez KRBR dwóch wcześniejszych swoich uchwał w sprawie nowych zasad etyki, przy procedowaniu trzeciej uchwały KRBR, uznawanej jako nowa uchwała w procesie stanowienia tej regulacji, w aktualności pt. „[Nowe konsultacje publiczne – zasady etyki zawodowej](#)”.

<sup>85</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Zmiana w uchwale ws. nowych zasad etyki](#)”.

## Wsparcie PIBR:

W ramach wsparcia PIBR przetłumaczyła następujące publikacje Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA):

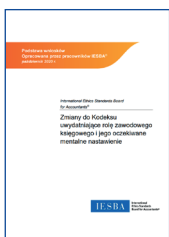
- „Zmiany do Części 4B Kodeksu odzwierciedlające terminy i pojęcia zastosowane w Międzynarodowym Standardzie Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionym)” – Podstawa wniosków



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

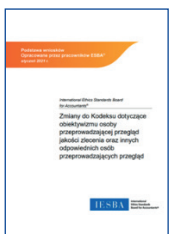
Opracowanie dotyczy wcześniejszej zmiany Kodeksu etyki, przyjętej na mocy uchwały KRBR nr 1760/27a/2021 z dnia 6 sierpnia 2021 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów – Załącznik nr 1 – Zmiany do Części 4B Kodeksu etyki IESBA.

- „Zmiany do Kodeksu uwytatniające rolę zawodowego księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie” – Podstawa wniosków



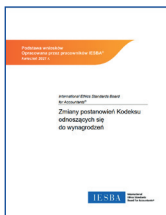
(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

- „Zmiany do Kodeksu dotyczące obiektywizmu osoby przeprowadzającej przegląd jakości zlecenia oraz innych odpowiednich osób przeprowadzających przegląd” – Podstawa wniosków



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

– „Zmiany postanowień Kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń” – Podstawa wniosków



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

– Zmiany postanowień Kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń – Pytania i odpowiedzi opracowane przez pracowników IESBA



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

– „Zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych” – Podstawa wniosków



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

– Zmienione postanowienia Kodeksu dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych – Pytania i odpowiedzi pracowników IESBA



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

## „Zmiany dostosowawcze do Kodeksu dotyczące zarządzania jakością” – Podstawa wniosków



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#)).

Opublikowane uchwały KRBR oraz materiały wspierające są też zamieszczone w sekcji: [Nowy Kodeks etyki IESBA | PIBR](#).

## II. Zmiany międzynarodowych standardów i kodeksu etyki, które dopiero będą objęte procesem wdrożenia:

### 1) Nowy Handbook IAASB 2022<sup>86</sup>

Handbook zawiera najnowsze ujednolicone brzmienie wszystkich międzynarodowych standardów (w tym wprowadzone tzw. zmiany uzgodnieniowe i dostosowawcze (ang. conforming and consequential amendments) do standardów, wynikające z dotychczas zmienionych standardów, dla których upłynął określony przez IAASB termin ich stosowania.



Najnowsze, składające się z trzech tomów, wydanie podręcznika IAASB zawiera:

- pakiet nowych standardów zarządzania jakością: MSZJ 1, MSZJ 2, MSB 220 (z) oraz zmiany uzgodnieniowe do MSB oraz innych standardów, (pakiet standardów zarządzania jakością oraz związane z nim zmiany uzgodnieniowe zostały już zaimplementowane do systemu polskich regulacji),
- MSUP 4400 (z), (MSUP 4400 (z) również został już zaimplementowany do systemu polskich regulacji).

<sup>86</sup> Pełny tytuł tego opracowania brzmi „2022 edition – Handbook of international quality management, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements”. Więcej informacji na te temat znajduje się na stronie internetowej IAASB pod adresem: <https://www.iaasb.org/publications/2022-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related-services>.

Na końcu tomu 1 znajdują się standardy, dla których nie minął jeszcze określony przez IAASB termin ich zastosowania:

- MSB 600 (zmieniony) oraz związane z nim zmiany uzgodnieniowe. (MSB 600 (z) został już zaimplementowany do systemu polskich regulacji. Związane z nim zmiany uzgodnieniowe do innych standardów oczekują na ich ustanowienie przez KRBR jako zmiany krajowych standardów wykonywania zawodu oraz krajowych standardów kontroli jakości.).

W PIBR trwają prace związane z przetłumaczeniem zestawu standardów znajdujących się w tym opracowaniu IAASB, a także ujednoczeniem brzmienia krajowych standardów wykonywania zwołu.

### Polonizacja

Równie ważnym etapem prac będzie proces polonizacji tych standardów, czyli dostosowania ich brzmienia do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa.

Przypomnijmy, że do tej pory spolonizowanych zostało pięć standardów: MSZJ 1, MSZJ 2, MSB 220 (z), MSB 315 (z w 2019) oraz MSB 600 (z).

## 2) Zmiana MSB 700 (Z) oraz MSB 260 (Z)<sup>87</sup>

W grudniu 2021 r. Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA) zakończyła swój projekt dotyczący definicji podmiotu notowanego na giełdzie oraz jednostki zainteresowania publicznego. Zmienione brzmienie Międzynarodowego Kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) („Kodeks IESBA”) zawiera nowy wymóg przejrzystości, który nakłada obowiązek publicznego ujawniania informacji o zastosowaniu wymogów niezależności podczas badania sprawozdania finansowego.

Mające związek z tymi zmianami Kodeksu IESBA, zmiany do Międzynarodowego Standardu Badania 700 (Zmienionego) – „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego” („MSB 700 (Z)”) oraz Międzynarodowego Standardu Badania 260 (Zmienionego) – „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór” („MSB 260 (Z)”), zapewniają jasne i praktyczne ramy dla wdrożenia tego nowego wymogu poprzez odpowiednią komunikację w sprawozdaniu z badania oraz z osobami sprawującymi nadzór.

Z angielskim brzmieniem zmian do MSB 700 (Z) oraz MSB 260 (Z) można zapoznać się [tutaj](#), „Podstawę wniosków” – można pobrać [tutaj](#).

KRBR przeprowadzi proces wdrożenia tych zmian do polskich regulacji, czyli krajowych standardów badania.

<sup>87</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zmiana MSB 700 (Z) oraz MSB 260 (Z)”.

### 3) Nowy standard do badania mniej złożonych jednostek<sup>88</sup>

W lipcu 2021 r. IAASB opublikował projekt nowego, odrębnego standardu dotyczącego badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (ang. Less Complex Entities, LCE, polski skrót „MSB dla MZJ”).

IAASB opracował projekt standardu, który jest proporcjonalny do typowego charakteru i okoliczności badania mniej złożonej jednostki, odpowiada na wyzwania interesariuszy i stanowi rozwiązanie globalne. Nowy, odrębny standard adresuje wyzwania związane ze złożonością, zrozumiałością, skalowalnością i proporcjonalnością, ale jednocześnie korzysta z podobnych koncepcji i zasad, jakie są zawarte w Międzynarodowych Standardach Badania (MSB), w tym badanie oparte na ryzyku, w celu uzyskania racjonalnej pewności oraz wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających wyrazić opinię o sprawozdaniu finansowym.

W ramach projektu, w 2021 r., zostały opublikowane następujące części:

- projekt standardu (Proponowany Międzynarodowy Standard Badania do badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek) (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#));
- dotatkowe wskazówki (Publikacja zawiera dodatkowe informacje, które mogą być pomocne przy przyjmowaniu i wdrażaniu tego standardu (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#));
- załącznik nr 1 (słownik pojęć) (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#)).
- dotatkowe wskazówki dotyczące sprawozdania z badania (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#));
- dokumenty mapujące (dwa dokumenty ilustrujące, w jaki sposób wymogi dotychczasowych Międzynarodowych Standardów Badania zostały lub nie zostały włączone do proponowanego nowego standardu) (te dwa dokumenty mapujące nie podlegają tłumaczeniu).

Opublikowany 24 stycznia 2023 r. przez IAASB projekt nowej części – rozdziału 10 „Badanie sprawozdań finansowych grup” był kontynuacją ww. projektu. Audyty grupowe nie były objęte zakresem pierwotnego projektu MSB dla MZJ. Biorąc pod uwagę opinie interesariuszy, IAASB opracował propozycje dotyczące audytów mniej złożonych grup. Wraz z włączeniem do tego projektu kwestii związanych z audytami grupowymi IAASB zaproponował też inne zmiany w MSB dla MZJ.

W grudniu 2023 r. Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) opublikowała finalne brzmienie tego nowego, odrębnego standardu badania.

Z brzmieniem standardu oraz przygotowanymi przez IAASB materiałami wspierającymi, w j. angielskim, można zapoznać się pod adresem: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-audits-financial-statements-less-complex-entities>.

<sup>88</sup> Więcej o pracach związanych z opracowaniem nowego standardu można przeczytać na stronie internetowej IAASB: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>.



#### 4) Zmiany do Kodeksu IESBA

Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA) opracowała i zatwierdziła kolejne zmiany do Kodeksu etyki IESBA.<sup>89</sup>

Zmiany dotyczą:

- 1) **definicji podmiotu notowanego oraz jednostki zainteresowania publicznego** – opublikowane 11 kwietnia 2022 r.

Zmienione przepisy obejmują definicję podmiotu notowanego oraz rozszerzoną definicję „jednostki zainteresowania publicznego” poprzez określenie szerszej listy kategorii JZP. Zmienione przepisy podkreślają także zasadniczą rolę, jaką odgrywają krajowe organy, odpowiedzialne za przyjęcie Kodeksu, w wyznaczaniu konkretnych podmiotów, które w lokalnych jurysdykcjach powinny być objęte zakresem JZP, zachęcając je do odpowiedniego uściślenia kategorii JZP w rozszerzonej definicji i dodając wszelkie inne istotne kategorie. Ponadto zmiany wprowadzają wymóg przejrzystości, zgodnie z którym firmy muszą publicznie ujawniać stosowanie wymogów niezależności w odniesieniu do JZP.

- 2) **definicji zespołu wykonującego zlecenie oraz audytów grupowych** – opublikowane przez 28 lutego 2023 r.

Zmiany odnoszą się do różnych kwestii związanych z niezależnością podczas badania sprawozdań finansowych grupy. Zmiany dotyczą także niezależności w powiązaniu ze zmianami wprowadzonymi do definicji zespołu wykonującego badanie w Międzynarodowych Standardach Badania oraz Międzynarodowych Standardach Zarządzania Jakością.

Zmiany mają na celu m.in.:

- wzmocnić i wyjaśnić zasady niezależności mające zastosowanie do:
- osób biorących udział w badaniu grupy, w tym osób pracujących w firmach przeprowadzających badanie części składowych grupy lub przez nie zaangażowanych,
- firm zaangażowanych w badanie grupy, w tym firm znajdujących się w sieci firmy audytorskiej grupy i poza nią,
- określić potrzebę i treść odpowiedniej komunikacji w kwestiach niezależności pomiędzy firmą audytorską grupy a firmami audytorskimi części składowych uczestniczącymi w badaniu grupy,
- bardziej wyraźnie określić proces mający na celu zaradzenie naruszeniu warunku niezależności w firmie audytorskiej części grupy, podkreślając znaczenie przejrzystości i odpowiedniej komunikacji z osobami sprawującymi nadzór nad grupą,
- zmienić definicje terminów „zespół wykonujący zlecenie” i „zespół audytowy” zawarte w Kodeksie, aby uwzględnić różne i zmieniające się struktury zespołu przeprowadzającego badanie oraz uwzględnić konsekwencje zmian tych definicji,
- zapewnić wytyczne ułatwiające ustalenie, kto wchodzi w skład zaangażowanego zespołu lub zespołu wykonującego badanie,

<sup>89</sup> Więcej informacji na temat prac IESBA oraz zmian Kodeksu etyki IESBA można znaleźć na stronie internetowej pod adresem: <https://www.ethicsboard.org/standards-pronouncements>.

- dokonać przeglądu definicji szeregu istniejących terminów i ustalić nowe zdefiniowane terminy w odniesieniu do niezależności w kontekście badania grupy.

3) oraz **zmian związanych z technologią** – opublikowanych 11 kwietnia 2023 r.

Te zmiany związane z technologią będą stanowić wytyczne dla etycznego sposobu myślenia i zachowania zawodowych księgowych zarówno w praktyce biznesowej, jak i publicznej, gdy będą oni korzystać z możliwości stwarzanych przez technologię i dostosowywać się do nowych technologii. Opracowane tak, aby zachować aktualność i zastosowanie w stale zmieniającym się krajobrazie transformacji technologicznej, zmiany dotyczą stosowania dowolnej technologii, w tym, w miarę możliwości, technologii przyszłych.

Zmiany mają m.in.:

- wzmocnić Kodeks, określając sposób myślenia i zachowanie zawodowych księgowych podczas korzystania z technologii,
- zapewnić ulepszone wytyczne dostosowane do ery cyfrowej w odniesieniu do podstawowych zasad poufności, kompetencji zawodowych i należytej staranności, a także postępowania w skomplikowanych okolicznościach,
- wzmocnić i wyjaśnić Międzynarodowe Standardy Niezależności poprzez uwzględnienie okoliczności, w których firmy i firmy należące do sieci mogą, ale nie muszą, świadczyć związane z technologią usługi nieatestacyjne na rzecz klienta badania lub zlecenia atestacyjnego.

Zmiany te oczekują na przetłumaczenie, objęcie procesem polonizacji, a następnie na ustanowienie jako krajowe regulacje w formie uchwały KRBR zatwierdzanej przez Radę PANA.

### III. Projekty konsultowane przez IAASB

#### 1) Projekt MSB 500 (Z) – Dowody badania

IAASB przeprowadził konsultacje dotyczące projektu zmienionego brzmienia Międzynarodowego Standardu Badania 500 – „Dowody badania” oraz propozycje związanych z tym zmian do innych MSB.<sup>90</sup> Konsultacje zostały zakończone 24 kwietnia 2023 r.

Po konsultacjach IAASB zrezygnował z kontynuowania projektu rewizji standardu MSB 500 w dotychczasowym kształcie. Zgodnie z nowym planem działania IAASB, w pierwszej połowie 2024 r. planowane jest rozpoczęcie nowego, rozszerzonego projektu, łączącego aspekty osądów dotyczących wystarczających i odpowiednich dowodów badania (MSB 500) oraz aspekty odpowiedzialności biegłego rewidenta za zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania (MSB 330 i ew. MSB 520). Standard (lub standardy) ma też zwrócić uwagę na wpływ technologii. Zakończenie tego (zrewidowanego) projektu przez IAASB planowane jest na 2026 rok.

<sup>90</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Konsultacje projektu MSB 500 (Z)”.

## 2) Projekt MSB 570 (Z 202x) – Kontynuacja działalności<sup>91</sup>

Utrzymująca się niepewność w środowisku gospodarczym, upadki korporacyjne oraz zawirowania w sektorze usług finansowych, ponadto wojna i globalna pandemia zwiększyły ryzyko i skoncentrowały uwagę na wyzwaniach związanych z odpowiedzialnością biegłych rewidentów i pracą związaną z oceną kierownictwa co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Zaproponowane przez IAASB zmiany brzmienia Międzynarodowego Standardu Badania 570 – „Kontynuacja działalności” oraz związane z tym propozycje zmiany do innych MSB są odpowiedzią na te wyzwania i mają na celu:

- promowanie spójnej praktyki oraz ułatwienie skutecznego reagowania na zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia związane z kontynuacją działalności,
- wzmocnienie dokonywanej przez biegłego rewidenta oceny osądu kierownictwa w zakresie kontynuacji działalności, w tym wzmocnienie znaczenia, w trakcie badania, odpowiedniego stosowania zawodowego sceptycyzmu oraz
- zwiększenie przejrzystości w odniesieniu do obowiązków i pracy biegłego rewidenta związanej z kontynuacją działalności, w tym wzmocnienie komunikacji i wymogów sprawozdawczych.

Przetłumaczony na język polski projekt można pobrać [tutaj](#).

Tłumaczenia udostępniamy m.in., aby umożliwić zapoznanie się z proponowanymi przez IAASB kierunkami zmian. Chcemy podkreślić, że jest to robocze tłumaczenie, nie była wykonana merytoryczna jego weryfikacja i tłumaczenie nie jest autoryzowane przez PIBR.

Źródłowe informacje znajdują się na stronie internetowej IAASB pod adresem: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/going-concern>.

Konsultacje zakończyły się 24.08.2023 r.

## IV. Pozostałe zmiany

### 1) Nowa dyrektywa UE w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (tzw. CSRD)<sup>92</sup>

#### Dyrektywa CSRD

Opublikowana w grudniu 2022 r. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju („dyrektywa CSRD”) nie jest stosowana bezpośrednio w państwach członkowskich. Jej zapisy zaczną obowiązywać dopiero po dokonaniu transpozycji do prawa krajowego.

<sup>91</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Konsultacje projektu MSB 570 (Z 202x)”.

<sup>92</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualnościach pt.: „Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju – przyszłość czy teraźniejszość?”, „Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju i jej atestacja”.

Polska jest w trakcie tego procesu. KRBR włączyła się w proces jej implementacji. Ostateczny kształt przepisów krajowych, w tym wybrane przez Polskę wskazane w dyrektywie opcje, poznamy po opublikowaniu zmienionego brzmienia ustawy o rachunkowości oraz ustawy o biegłych rewidentach. **Państwa członkowskie na transpozycję CSRD mają czas do 6 lipca 2024 r.**



(pobierz dyrektywę CSRD w j. pol. – [tutaj](#))

Nowa dyrektywa zastąpi dotychczasową dyrektywę w sprawie ujawniania informacji niefinansowych. Sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju obejmuje raportowanie o ESG. **ESG to skrót od angielskiej nazwy 3 elementów:**

- **E – Środowisko** (z ang. Environmental),
- **S – Społeczeństwo** (z ang. Social) i
- **G – Ład korporacyjny** (z ang. Governance).

Dyrektywa znacznie **rozszerza katalog podmiotów zobowiązanych do raportowania informacji**. Sprawozdawczość będzie **wprowadzana etapowo**, do lat obrotowych rozpoczynających się od:

- **1 stycznia 2024 r.** – największe jednostki zainteresowania publicznego („JZP”), tj. jednostki notowane, banki i ubezpieczyciele, mające powyżej 500 pracowników (na poziomie jednostkowym) i największe grupy kapitałowe, których jednostką dominującą jest JZP (na poziomie skonsolidowanym), które już obecnie raportują na temat informacji niefinansowych,
- **1 stycznia 2025 r.** – pozostałe duże jednostki i pozostałe duże grupy,
- **1 stycznia 2026 r.** – średnie i małe spółki giełdowe, z wyłączeniem notowanych spółek mikro (które będą mogły skorzystać z 2-letniej opcji opt-out, tj. nieprzedstawiania sprawozdawczości).

## 2) Sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju

Raporty na temat zrównoważonego rozwoju będą **umieszczane w ramach sprawozdania z działalności** i będą **prezentowane w jednolitym elektronicznym formacie raportowania**.

Zasadniczą zmianą będzie również **opracowanie zestawu europejskich standardów raportowania oraz ich uproszczonej wersji dla mniejszych jednostek**, które zastąpią dotychczasową swobodę wyboru standardów. Przedsiębiorstwa będą **ujawniały informacje o zrównoważonym rozwoju zgodnie z Europejskimi Standardami Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju** (European Sustainability Reporting Standards,

ESRS). Harmonogram wydania przez Komisję Europejską rozporządzeń zawierających obowiązkowe standardy:

- do 30 czerwca 2023 r. – dla dużych jednostek standardy pełne/bazowe (zostały już przyjęte),
- do 30 czerwca 2024 r. – pakiet uproszczonych standardów dla małych i średnich jednostek notowanych,
- do 30 czerwca 2024 r. – dla dużych jednostek standardy sektorowe (rozważane jest przesunięcie terminu do 30 czerwca 2026 r.),
- do 30 czerwca 2024 r. – standardy dla jednostek z państw trzecich (rozważane jest przesunięcie terminu do 30 czerwca 2026 r.).

### 3) Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju

31 lipca 2023 r. Komisja Europejska przyjęła **rozporządzenie delegowane przyjmujące Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (ESSZR)**.<sup>93</sup> Jest to pierwszy zestaw 12 uniwersalnych standardów, na który składają się:

- **2 standardy przekrojowe** oraz
- **10 standardów tematycznych** obejmujących 5 standardów dotyczących kwestii środowiskowych, 4 standardy dotyczące kwestii społecznych oraz 1 standard dotyczący kwestii zarządczych.

Standardy te zostaną zastosowane przez pierwszą grupę jednostek (największe jednostki zainteresowania publicznego obecnie raportujące informacje niefinansowe) już do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju za 2024 r.

Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG) zaprasza do udziału w konsultacjach projektów:

- standardu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) notowanych na giełdzie (ESRS LSME),
- wytycznych dotyczących dobrowolnej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla MŚP nienotowanych na giełdzie (VSME).

Konsultacje trwają do 21 maja 2024 r.

Komunikat Ministerstwa Finansów nt. konsultacji znajduje się na stronie <https://www.gov.pl/web/finanse/publiczne-konsultacje-projektow-esrs-dla-notowanych-msp-i-wytycznych-dla-nienotowanych-msp>.

<sup>93</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju”.

#### 4) Atestacja przez biegłych rewidentów

Aby uwiarygodnić raportowane przez przedsiębiorstwa informacje konieczna będzie ich atestacja. W Polsce, z uwagi na uwarunkowania prawno-regulacyjne, **planowane jest, aby atestacji mogli dokonywać wyłącznie biegli rewidenci wykonujący usługi w imieniu firm audytorskich.** (CSRD przewiduje również opcję dla krajów członkowskich – innych certyfikowanych niezależnych dostawców usług atestacyjnych, pod warunkiem, że będą oni podlegać wymogom równoważnym z wymogami określonymi w Dyrektywie 2006/43/WE).

Na początku, po wejściu w życie nowych przepisów prawa, **wszyscy biegli rewidenci wpisani do rejestru biegłych rewidentów przed dniem 1 stycznia 2024 r. będą „z urzędu” uprawnieni do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, bez konieczności zdawania dodatkowych egzaminów czy też odbywania aplikacji.** Jednakże **będą oni zobowiązani do uzupełnienia wiedzy poprzez odbycie, w określonym terminie wskazanym w ustawie, dodatkowych szkoleń w ramach obligatoryjnego doskonalenia zawodowego w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz jej atestacji.** W przypadku niezpełnienia wiedzy we wskazanym terminie KRBR będzie podejmowała uchwałę o wykreśleniu z rejestru informacji o posiadaniu przez danego biegłego rewidenta uprawnienia do takiej atestacji.

Osoby, które rozpoczęły postępowanie kwalifikacyjne na biegłego rewidenta przed 1 stycznia 2024 r. i zostaną wpisane do rejestru biegłych rewidentów przed 1 stycznia 2026 r., również nabędą „z urzędu” uprawnienia do atestacji informacji o zrównoważonym rozwoju. Jednakże i do nich będzie miał zastosowanie obowiązek uzupełnienia wiedzy w ramach dodatkowego obligatoryjnego doskonalenia zawodowego.

Natomiast osoby wpisywane do rejestru od dnia 1 stycznia 2026 r., jeżeli będą chciały uzyskać uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, będą musiały zdać dodatkowe egzaminy oraz odbyć aplikację w tym zakresie. Będzie to można zrobić albo w trakcie postępowania kwalifikacyjnego na biegłego rewidenta lub też później posiadając już tytuł biegłego rewidenta.

Dyrektywa CSRD stanowi, że państwa członkowskie wymagają od biegłych rewidentów i firm audytorskich atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie ze standardami atestacji przyjętymi przez Komisję Europejską. Harmonogram wydania przez Komisję Europejską rozporządzeń zawierających te standardy przedstawia się następująco:

- do 1 października 2026 r. – standard atestacji dającej ograniczoną pewność,
- do 1 października 2028 r. – standard atestacji dającej racjonalną pewność (wcześniej nastąpi ocena, czy jest możliwe uzyskanie racjonalnej pewności).

Przejście od usługi atestacyjnej dającej ograniczoną pewność do usługi dającej racjonalną pewność pozwoli na stopniowy rozwój rynku usług atestacji informacji na temat zrównoważonego rozwoju oraz praktyk sprawozdawczych jednostek.

**Pierwsze zlecenia atestacji będą dotyczyć sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju za 2024 rok.** Informacje te będą publikowane w 2025 roku. **Dopóki Komisja Europejska nie przyjmie standardu atestacji państwa członkowskie mogą stosować krajowe standardy, procedury lub wymogi dotyczące atestacji.**

KRBR rozpoczęła prace związane z opracowaniem rozwiązań obowiązujących w okresie przejściowym, czyli do czasu przyjęcia unijnego standardu atestacji.

Ponadto KRBR przygotowuje system szkoleń dotyczących CSRD oraz atestacji ESG.

**5) IAASB prowadził konsultacje projektu nowego Międzynarodowego Standardu Atestacji Zrównoważonego Rozwoju – ISSA 5000<sup>94</sup>**

W proces przygotowania dedykowanego tej usłudze atestacyjnej projektu standardu włączyła się Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB). Projekt Międzynarodowego Standardu Atestacji Zrównoważonego Rozwoju 5000 (ang. skrót ISSA 5000) został opublikowany w sierpniu 2023 r. Standard ma na celu zwiększenie zaufania inwestorów, organów regulacyjnych i innych interesariuszy do ujawnianych informacji poprzez wystandaryzowanie ich atestacji przez zewnętrznego, niezależnego podmiotu. ISSA 5000 będzie miał zastosowanie do informacji ujawnianych w ramach dowolnego tematu zrównoważonego rozwoju i przygotowanych z wykorzystaniem różnych ram sprawozdawczości. Jest to kompleksowy, samodzielny standard odpowiedni do atestacji zarówno z ograniczonym jak i racjonalnym poziomem zapewnienia i będzie mógł być stosowany zarówno przez biegłych rewidentów, jak i inne osoby uprawnione do takiej atestacji. Konsultacje IAASB trwały do 1 grudnia 2023 r.

Aby umożliwić zapoznanie się z projektem ISSA 5000 przygotowaliśmy jego tłumaczenie na język polski. Chcemy podkreślić, że jest to tłumaczenie robocze, bez merytorycznej weryfikacji (tłumaczenie nie jest autoryzowane przez PIBR). Przetłumaczony na język polski projekt ISSA 5000 można pobrać – [tutaj](#).

Trudno dziś przesądzić, czy ISSA 5000 zostanie wprowadzony przez Komisję Europejską jako unijny standard do atestacji.

<sup>94</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualnościach pt.: „Konsultacje projektu dot. atestacji zrównoważonego rozwoju” oraz „Materiały towarzyszące projektowi ISSA 5000”.

## 11. ZAŁĄCZNIKI

- 1) Załącznik nr 1 – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2023 r. lub później.
- 2) Załącznik nr 2 – Praktyczne przykłady sprawozdań z badania za 2023 r.
- 3) Załącznik nr 3 – Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki.

Warszawa, 7 marca 2024 r.



## ZAŁĄCZNIK NR 1 – WYKAZ STANDARDÓW OBOWIĄZUJĄCYCH PODCZAS BADANIA PEŁNEGO ROCZNEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO SPORZĄDZONEGO ZA OKRESY KOŃCZĄCE SIĘ DNIA 31 GRUDNIA 2023 R. LUB PÓŹNIEJ

W części „3.1. KRAJOWE STANDARDY BADANIA (KSB) oraz KSUA 3001 PL” Alertu jest mowa, o tym, że do badania sprawozdania finansowego za 2023 rok ma zastosowanie uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów („uchwała nr 3430/52a/2019”)<sup>1</sup> z późniejszymi zmianami. Zmiany tej uchwały zostały zaprezentowane w części 3.1 w formie tabelarycznej z podziałem na:

- zmiany już obowiązujące do badania sprawozdań finansowych za 2023 r. oraz
- zmiany, dla których nie upłynął jeszcze termin obligatoryjnego ich zastosowania.

### Pamiętaj:

Przeprowadzając badanie pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy **kończące się dnia 31 grudnia 2023 r. lub później** biegli rewidenci stosują najnowsze, obowiązujące brzmienie **Krajowych Standardów Badania („KSB”)** w brzmieniu **Międzynarodowych Standardów Badania („MSB”)**. Są to 34 standardy z grupy od „200” do „700”:

### Uwaga:

**Ujednolicone brzmienie standardów po zmianach dostosowawczych przyjętych uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR<sup>2</sup>**

Na mocy uchwały nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r. został przyjęty Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” („KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)”) oraz związane z nim zmiany do krajowych standardów badania wymienione w załączniku nr 2 do ww. uchwały (aktualność pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”).

Zmiany dostosowawcze (ang. *conforming and consequential amendments*) dotyczyły 20 standardów z grupy krajowych standardów badania: 200, 210, 230, 240, 250 (Z), 260 (Z), 265, 300, 330, 402, 500, 501, 530, 540 (Z), 550, 600, 610 (Z), 620, 701, 720 (Z).

<sup>1</sup> Uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów to jeden pakiet wszystkich krajowych standardów badania (odpowiadający brzmieniu międzynarodowych standardów badania opublikowanych przez IAASB w opracowywaniu pt. „Handbook IAASB 2016-2017”).

<sup>2</sup> Ujednolicone brzmienie standardów można też pobrać z:

– Wyszukiwarki standardów po wybraniu filtrów: rodzaj usługi: Badanie; dzień bilansowy: 31.12.2023 r. lub

– Zakładki pt. „Ujednolicone brzmienie standardów po zmianach dostosowawczych przyjętych uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR”.

Przygotowaliśmy ujednoczone brzmienie standardów, których pierwotne brzmienie ustanowione uchwałą nr 3430/52a/2019 oraz uchwałą nr 3436/52a/2019, zostało zmienione kolejnymi uchwałami KRBR:

- zmiany oznaczone kolorem zielonym – wynikają z wcześniejszej uchwały nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r. (zmiany związane z KSB 250 (Z) oraz KSB 540 (Z)),
- zmiany oznaczone kolorem niebieskim wynikają z ww. uchwały nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r. (zmiany związane z KSB 315 (Z w 2022)).

Aby zmiany były czytelne, tekst usunięty/zastępowany, wraz z powiązanymi przypisami, został przekreślony.

Poniżej zaprezentowano teksty ujednoczone tylko KSB.

Należy pamiętać, że przygotowany w ten sposób pakiet zmienionych standardów jest rodzajem praktycznego wsparcia. W razie jakichkolwiek wątpliwości, należy kierować się brzmieniem uchwał KRBR i standardów stanowiących załączniki do tych uchwał.

Standardy nie wymienione poniżej z dopiskiem „ujednoczone brzmienie” nie były zmieniane w stosunku do pierwotnego ich brzmienia.

- 1) KSB 200 w brzmieniu MSB 200 – „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”,
  - KSB 200 – Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania – ujednoczone brzmienie
- 2) KSB 210 w brzmieniu MSB 210 – „Uzgadnianie warunków zleceń badania”,
  - KSB 210 – Uzgadnianie warunków zleceń badania – ujednoczone brzmienie
- 3) KSB 220 (Z) w brzmieniu MSB (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego” – (jest to standard z pakietu standardów zarządzania jakością wprowadzony uchwałą Rady PANA) – **zmieniony standard ma już obligatoryjne zastosowanie do badania sprawozdania finansowego za 2023 rok**
- 4) KSB 230 w brzmieniu MSB 230 – „Dokumentacja badania”,
  - KSB 230 – Dokumentacja badania – ujednoczone brzmienie
- 5) KSB 240 w brzmieniu MSB 240 – „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”,
  - KSB 240 – Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw – ujednoczone brzmienie
- 6) KSB 250 (Z) w brzmieniu MSB 250 (zmienionego) – „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”,
  - KSB 250 (Z) – Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego – ujednoczone brzmienie

- 
- 7) KSB 260 (Z) w brzmieniu MSB 260 (zmienionego) – „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”,
    - KSB 260 (Z) – Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór – ujednoczone brzmienie
  - 8) KSB 265 w brzmieniu MSB 265 – „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”,
    - KSB 265 – Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej – jednolicone brzmienie
  - 9) KSB 300 w brzmieniu MSB 300 – „Planowanie badania sprawozdania finansowego”,
    - KSB 300 – Planowanie badania sprawozdania finansowego – ujednoczone brzmienie
  - 10) KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu MSB (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” – **zmieniony standard ma już obligatoryjne zastosowanie do badania sprawozdania finansowego za 2023 rok**
  - 11) KSB 320 w brzmieniu MSB 320 – „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”,
  - 12) KSB 330 w brzmieniu MSB 330 – „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”,
    - KSB 330 – Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka – ujednoczone brzmienie
  - 13) KSB 402 w brzmieniu MSB 402 – „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej”,
    - KSB 402 – Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej – ujednoczone brzmienie
  - 14) KSB 450 w brzmieniu MSB 450 – „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”,
    - KSB 450 – Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania – ujednoczone brzmienie
  - 15) KSB 500 w brzmieniu MSB 500 – „Dowody badania”,
    - KSB 500 – Dowody badania – ujednoczone brzmienie
  - 16) KSB 501 w brzmieniu MSB 501 – „Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji”,
    - KSB 501 – Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji – ujednoczone brzmienie
  - 17) KSB 505 w brzmieniu MSB 505 – „Potwierdzenia zewnętrzne”,
  - 18) KSB 510 w brzmieniu MSB 510 – „Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe”,
  - 19) KSB 520 w brzmieniu MSB 520 – „Procedury analityczne”,
  - 20) KSB 530 w brzmieniu MSB 530 – „Próbkowanie”,
    - KSB 530 – Próbkowanie – ujednoczone brzmienie
  - 21) KSB 540 (Z) w brzmieniu MSB 540 (zmienionego) – „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień”,
    - KSB 540 (Z) – Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień – ujednoczone brzmienie

- 
- 22) KSB 550 w brzmieniu MSB 550 – „Strony powiązane”,
- KSB 550 – Strony powiązane – ujednolicone brzmienie
- 23) KSB 560 w brzmieniu MSB 560 – „Późniejsze zdarzenia”,
- 24) KSB 570 (Z) brzmieniu MSB 570 (zmienionego) – „Kontynuacja działalności”,
- 25) KSB 580 w brzmieniu MSB 580 – „Pisemne oświadczenia”,
- KSB 580 – Pisemne oświadczenia – ujednolicone brzmienie
- 26) KSB 600 w brzmieniu MSB 600 – „Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”,
- KSB 600 – Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy) – ujednolicone brzmienie
- 27) KSB 610 (Z) w brzmieniu MSB 610 (zmienionego w 2013 r.) – „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”,
- KSB 610 (Z) – Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych – ujednolicone brzmienie
- 28) KSB 620 w brzmieniu MSB 620 – „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta”,
- KSB 620 – Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta – ujednolicone brzmienie
- 29) KSB 700 (Z) w brzmieniu MSB 700 (zmienionego) – „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”,
- KSB 700 (Z) – Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego – ujednolicone brzmienie
- 30) KSB 701 w brzmieniu MSB 701 – „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
- KSB 701 – Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta – ujednolicone brzmienie
- 31) KSB 705 (Z) w brzmieniu MSB 705 (zmienionego) – „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
- 32) KSB 706 (Z) w brzmieniu MSB 706 (zmienionego) – „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
- 33) KSB 710 w brzmieniu MSB 710 – „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe”,
- 34) KSB 720 (Z) w brzmieniu MSB 720 (zmienionego) – „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”,
- KSB 720 (Z) – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji – ujednolicone brzmienie.

Badając sprawozdanie finansowe sporządzone w formacie ESEF (ang. European Single Electronic Format) i oznakowane zgodnie z wymogami rozporządzenia ESEF ([rozporządzenie UE nr 2019/815](#)) zastosowanie ma również **KSUA 3001PL**, czyli standard ustanowiony przez KRBR uchwałą nr 1975/32a/2021 w sprawie **Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”** („KSUA 3001PL”).<sup>3</sup>

**KSUA 3001PL** – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”.

Do badania sprawozdania finansowego/skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego na dzień 31.12.2023 r. istnieje możliwość zastosowania:

- zmienionego brzmienia krajowych standardów wykonywania zawodu związanego z pakietem standardów zarządzania jakością (zmiany KSB – pobierz [tutaj](#)),
- [Krajowego Standardu Badania 600 \(Zmienionego\) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania \(PL\) 600 \(zmienionego\) – „Szczególne rozważania – Badania sprawozdań finansowych grupy \(w tym praca audytorów części składowych grupy\)”](#) – (pobierz [tutaj](#)), **(zmieniony standard nie ma jeszcze obligatoryjnego zastosowania do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za 2023 rok. Będzie stosowany do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2025 r. lub później, z możliwością jego wcześniejszego stosowania),**

o ile firma audytorska zdecyduje się na ich wcześniejsze zastosowanie.

---

<sup>3</sup> Więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. [„Nowy standard do badania ESEF”](#).

## ZAŁĄCZNIK NR 2 – PRAKTYCZNE PRZYKŁADY SPRAWOZDAŃ Z BADANIA ZA 2023 R.

Przykłady zamieszczone w tej części Alertu zostały opracowane na podstawie poniżej wymienionych **przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania**, stanowiących załączniki do uchwały nr 3430/52a/2019.

**Przykłady ilustrujące** dotyczą badania **rocznego** sprawozdania finansowego (SF) i rocznego **skonsolidowanego** sprawozdania finansowego grupy kapitałowej (SSF) zarówno jednostek **nie będących JZP**, jak i **JZP**:

**Wykaz przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania** stanowiących odpowiednio załączniki od nr 2.1 do 2.10 do uchwały nr 3430/52a/2019:

- 1) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię bez zastrzeżeń (SF nie-JZP) (załącznik nr 2.1)
- 2) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię bez zastrzeżeń (SF JZP) (załącznik nr 2.2)
- 3) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię bez zastrzeżeń (SSF nie-JZP) (załącznik nr 2.3)
- 4) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię bez zastrzeżeń (SSF JZP) (załącznik nr 2.4)
- 5) Przykład sprawozdania z badania zawierającego objaśnienie i inne sprawy (SF nie-JZP) (załącznik nr 2.5)
- 6) Przykład sprawozdania z badania zawierającego objaśnienie dotyczące kontynuacji działalności (SF nie-JZP) (załącznik nr 2.6)
- 7) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię z zastrzeżeniem wynikającym ze zniekształcenia (SF nie-JZP) (załącznik nr 2.7)
- 8) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię z zastrzeżeniem wynikającym z ograniczenia zakresu badania (SF JZP) (załącznik nr 2.8)
- 9) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię negatywną (SF nie-JZP) (załącznik nr 2.9)
- 10) Przykład sprawozdania z badania zawierającego odmowę wyrażenia opinii (SF nie-JZP) (załącznik nr 2.10)

### PAMIĘTAJ!

Pamiętaj o zastosowaniu interpretacji Ministerstwa Finansów dotyczącej **treści sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii**.

Przypominamy, że **przykłady ilustrujące** sprawozdania z badania, będące załącznikami o nr od 2.1 do 2.10 do uchwały nr 3430/52a/2019 **mają uniwersalny charakter i w związku z tym powinny zostać odpowiednio dostosowane** do okoliczności konkretnego zlecenia badania. Biegli rewidenci **stosują przykłady** ilustrujące sprawozdanie z badania **przy uwzględnieniu założeń** opisanych w każdym z przykładów. W celu uwzględnienia wszystkich okoliczności danego zlecenia badania, biegły rewident w niektórych sytuacjach powinien skorzystać z więcej niż tylko jednego przykładu, np. jeżeli w badanej jednostce powołana została rada nadzorcza, biegły rewident powinien posłużyć się zapisami pochodzącymi z przykładu, w którym takie założenie jest przyjęte.

Aby ułatwić to zadanie przygotowaliśmy **praktyczne przykłady** zawierające wszystkie elementy sprawozdań z badania.

Praktyczne przykłady sprawozdań z badania opracowane na potrzeby Alertu:<sup>1</sup>

Załącznik nr 2.1 – Przykład sprawozdania z badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości zawartymi w ustawie o rachunkowości jednostki nie będącej JZP, zawierającego opinię bez zastrzeżeń,

Załącznik nr 2.2 – Przykład sprawozdania z badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF JZP (spółki giełdowej), zawierającego opinię bez zastrzeżeń,

Załącznik nr 2.3 – Przykład sprawozdania z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości zawartymi w ustawie o rachunkowości jednostki dominującej nie będącej JZP, zawierającego opinię bez zastrzeżeń,

Załącznik nr 2.4 – Przykład sprawozdania z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF JZP (jednostki dominującej, która jest spółką giełdową), zawierającego opinię bez zastrzeżeń.

---

<sup>1</sup> Te same przykłady zostały wcześniej udostępnione na naszej stronie internetowej. Więcej na ten temat w aktualności pod tytułem: „Praktyczne wsparcie w badaniu za 2023 r.”.

## ZAŁĄCZNIK NR 2.1

Przykład nr 1 – Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości zawartymi w ustawie o rachunkowości jednostki nie będącej JZP, zawierające opinię bez zastrzeżeń

Komentarz:

- Biegli rewidentzi stosując przykład powinni go dostosować do okoliczności danego zlecenia badania;
- Na szarym tle jest przedstawione umiejscowienie poszczególnych elementów sprawozdania z badania lub zapisy (informacje), o ile mają one zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia badania;
- Tekst oznaczony kolorem zielonym zwraca uwagę na zapisy, które wymagają odpowiedniej zmiany w przypadku wyrażenia opinii innej niż opinia bez zastrzeżeń.

### Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

Dla Zgromadzenia Wspólników i Rady Nadzorczej [ABC Sp. z o.o.]

Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego

Opinia <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji>

Przeprowadziliśmy badanie rocznego sprawozdania finansowego [ABC Sp. z o.o.] („Spółka”), które składa się z wprowadzenia do sprawozdania finansowego, bilansu sporządzonego na dzień 31 grudnia 2023 r. oraz rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2023 r. oraz dodatkowych informacji i objaśnień („sprawozdanie finansowe”).

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe: <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia>

- przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 2023 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.) oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Spółkę przepisami prawa oraz umową/statutem Spółki;<sup>1,2</sup>
- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy o rachunkowości.

<sup>1</sup> Ustawa o biegłych rewidentach doprecyzowała, że opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną (art. 83 ust. 5).

<sup>2</sup> Uwaga: Po zmianie w 2021 roku ustawy o rachunkowości – sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSR jednostek innych niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządza się w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) 2019/815 lub innym formacie przeszukiwalnym. Ocena, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w odpowiednim formacie mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w opinii biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa.



**Podstawa opinii** <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji oraz opisanu przyczyn/-y wyrażenia opinii innej niż bez zastrzeżeń>

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm.<sup>3</sup> oraz uchwałą Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego nr 38/1/2022 z dnia 15 listopada 2022 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego)<sup>4</sup> („KSB”), a także stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 z późn. zm.). 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 Międzynarodowym Kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm.<sup>5</sup>, oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w ustawie o biegłych rewidentach.

Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów>

### Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2023 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notce xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

<sup>3</sup> Uwaga: Do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2023 r. lub później ma zastosowanie uchwała KRBR nr 2272/38a/2022 z dnia 7 lipca 2022 r., zmieniająca uchwałę nr 3430/52a/2019, i zatwierdzony Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” oraz zmiany do krajowych standardów badania wynikające z ustanowienia tego standardu (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”).

<sup>4</sup> Uwaga: Do czasu wydania przez Naczelny Sąd Administracyjny wyroku w sprawie ze skargi kasacyjnej Krajowej Rady Biegłych Rewidentów na zastrzeżenia Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego przedstawione do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowego standardu badania 220 (Z) obowiązują standardy w brzmieniu wprowadzonym przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego uchwałą nr 38/1/2022 z dnia 15 listopada 2022 r., w tym Krajowy Standard Badania 220 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego („KSB 220 (Z)”). KSB 220 (Z) ma zastosowanie do badania sprawozdań finansowych oraz innych historycznych informacji finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2023 r. lub później.

<sup>5</sup> Nowa uchwała Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 207/7a/2023 z dnia 17 grudnia 2023 r. w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm., ma zastosowanie do wykonywania czynności, dla których warunki zlecenia zostały uzgodnione 1 lipca 2024 r. lub później, z możliwością wcześniejszego stosowania (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Nowy Kodeks etyki przyjęty”).

## Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego

Zwracamy uwagę na notę x informacji dodatkowej Spółki, w której opisano niepewność związaną z rozstrzygnięciem pozwu przeciwko Spółce wniesionego do sądu przez spółkę XYZ. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

## Kluczowe sprawy badania

<Uwaga! KSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” dotyczy badania szerszego kręgu jednostek, niż tylko JZP, i ma zastosowanie także do sporządzenia sprawozdania z badania sprawozdań finansowych jednostek, których papiery wartościowe notowane są na takich rynkach jak NewConnect i Catalyst. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701”. Zapisy w sprawozdaniu z badania, spełniające wymogi KSB 701 można znaleźć w przykładowym sprawozdaniu z badania znajdującym się w przykładzie nr 2 w sekcji pt. „Kluczowe sprawy badania” (JZP\_JSIF wg MSSF).>

## Inna sprawa<sup>6</sup>

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 2022 r. zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2023 r.

## Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej za sprawozdanie finansowe

Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za sporządzenie, na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej i wyniku finansowego Spółki zgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz z obowiązującymi Spółkę przepisami prawa i umową/statutem, a także za kontrolę wewnętrzną, którą Zarząd uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

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

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej jest/są zobowiązany/i do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości. Członkowie Rady Nadzorczej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej Spółki.

<sup>6</sup> Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

## 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 z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB 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>7</sup>

Zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności Spółki ani efektywności lub skuteczności prowadzenia jej spraw przez Zarząd Spółki obecnie lub w przyszłości.

Podczas badania zgodnego z KSB 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 zmywy, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej;
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki;
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez Zarząd Spółki;
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez Zarząd Spółki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać 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 sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności;

<sup>7</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

- 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 Radzie Nadzorczej 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.

<Jeżeli klient jest „jednostką notowaną na giełdzie”, w kontekście wyjaśnień zawartych w ww. aktualności pt. „Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701”, której papiery wartościowe notowane są na takich rynkach jak NewConnect i Catalyst pamiętaj o uwzględnieniu w treści tej części sprawozdania z badania zapisów dotyczących wypełnienia dodatkowych obowiązków biegłego rewidenta (patrz – paragraf 40.b) i 40.c) KSB 700 (Z). Treść przykładowego zapisu na ten temat została zaprezentowana w przypisie dolnym.><sup>8</sup>

<w przypadku odmowy wydania opinii pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów oraz o zastosowaniu interpretacji Ministerstwa Finansów dotyczącej treści sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii>

#### Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>9, 10</sup>

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Spółki za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2023 r. („Sprawozdanie z działalności”).

#### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej

Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za sporządzenie Sprawozdania z działalności zgodnie z przepisami prawa.

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej jest/są zobowiązany/i do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Spółki spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>11</sup>.

#### Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Nasza opinia z badania sprawozdania finansowego nie obejmuje Sprawozdania z działalności. W związku z badaniem sprawozdania finansowego naszym obowiązkiem jest zapoznanie się ze Sprawozdaniem z działalności, i czyniąc to, rozpatrzenie, czy nie jest istotnie niespójne ze sprawozdaniem finansowym lub naszą

<sup>8</sup> Składamy Radzie Nadzorczej 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 tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.

Spośród spraw przekazywanych Radzie Nadzorczej 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 kwestia nie powinna być przedstawiona w naszym sprawozdaniu, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje przeważąłyby korzyści takiej informacji dla interesu publicznego.

<sup>9</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności.

<sup>10</sup> W związku z interpretacją pojęcia „jednostka notowana na giełdzie” pamiętaj o odpowiednim zastosowaniu par. 21 a) KSB 720 (Z) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

Informacje na temat alternatywnego systemu obrotu, tym wymogi dotyczące raportów okresowych, można znaleźć odpowiednio pod adresem:

- NewConnect – <https://newconnect.pl/regulacje-prawne>

- Catalyst – <https://gpwcatalyst.pl/regulacje-prawne>

- BondSpot – <http://bondspot.pl/Regulacje>.

<sup>11</sup> lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

wiedzą uzyskaną podczas badania, lub w inny sposób wydaje się istotnie zniekształcone. Jeśli na podstawie wykonanej pracy stwierdzimy istotne zniekształcenia w Sprawozdaniu z działalności, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym w naszym sprawozdaniu z badania. Naszym obowiązkiem zgodnie z wymogami Ustawy o biegłych rewidentach jest również wydanie opinii, czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz, czy jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

### Opinia o Sprawozdaniu z działalności

Na podstawie wykonanej w trakcie badania pracy, naszym zdaniem, Sprawozdanie z działalności Spółki:

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>12</sup>,
- jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Spółce i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności istotnych zniekształceń.<sup>13</sup>

### Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

#### Informacja o niedopełnieniu przez Spółkę obowiązków określonych w art. 69 Ustawy o rachunkowości

Do dnia zakończenia badania Spółka nie dopełniła wynikającego z art. 69 Ustawy o rachunkowości, obowiązku złożenia sprawozdania finansowego za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2022 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

Działający w imieniu [nazwa firmy audytorskiej] z siedzibą w [podać siedzibę] wpisanej na listę firm audytorskich pod numerem [podać numer wpisu], w imieniu której kluczowy biegły rewident zbadał sprawozdanie finansowe.

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że od 1 stycznia 2020 r. sprawozdanie z badania sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta>*

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

Miejscowość; data sporządzenia sprawozdania z badania *<pamiętaj o zbieżności tej daty z datą złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego MF wyjaśnia kwestię daty e-podpisu e-sprawozdania>*

<sup>12</sup> lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

<sup>13</sup> Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

## ZAŁĄCZNIK NR 2.2

Przykład nr 2 – Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF JZP (spółki giełdowej), zawierające opinię bez zastrzeżeń

Komentarz:

- Biegli rewidenci stosując przykład powinni go dostosować do okoliczności danego zlecenia badania;
- Na szarym tle jest przedstawione umiejscowienie poszczególnych elementów sprawozdania z badania lub zapisy (informacje), o ile mają one zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia badania;
- Tekst oznaczony kolorem zielonym zwraca uwagę na zapisy, które wymagają odpowiedniej zmiany w przypadku wyrażenia opinii innej niż opinia bez zastrzeżeń.

### Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

Dla Walnego Zgromadzenia i Rady Nadzorczej [ABC S.A.]

Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego

Opinia *<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji>*

Przeprowadziliśmy badanie rocznego sprawozdania finansowego [ABC S.A.] („Spółka”), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 2023 r. oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2023 r. oraz informację dodatkową do sprawozdania finansowego zawierającą informację o istotnych politykach rachunkowości oraz inne informacje objaśniające („sprawozdanie finansowe”).

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe: *<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia>*

- przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 2023 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Spółkę przepisami prawa oraz statutem Spółki;<sup>1, 2</sup>

<sup>1</sup> Ustawa o biegłych rewidentach doprecyzowała, że opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną (art. 83 ust. 5).

<sup>2</sup> Uwaga: Do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zgodnie z postanowieniami rozporządzenia 2019/815, ma zastosowanie uchwała KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. nr 1975/32a/2021 w sprawie KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”. (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”)

Badanie zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF obejmuje między innymi ocenę, czy roczne sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w formacie wymaganym przez Rozporządzenie ESEF, czyli formacie XHTML. Ocena ta mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w opinii biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa (patrz paragraf 4 KSUA 3001PL).

- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).

Niniejsza opinia jest spójna ze sprawozdaniem dodatkowym dla Komitetu Audytu, które wydaliśmy dnia [data].

**Podstawa opinii** <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji oraz opisanu przyczyn/-y wyrażenia opinii innej niż bez zastrzeżeń>

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm.<sup>3</sup> oraz uchwałą Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego nr 38/I/2022 z dnia 15 listopada 2022 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego)<sup>4</sup> („KSB”), a także stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 z późn. zm.) oraz Rozporządzenia UE nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE („Rozporządzenie UE” – Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.). 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 Międzynarodowym Kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm.<sup>5</sup>, oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach oraz w Rozporządzeniu UE.

Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów>

<sup>3</sup> Uwaga: Do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2023 r. lub później ma zastosowanie uchwała KRBR nr 2272/38a/2022 z dnia 7 lipca 2022 r., zmieniająca uchwałę nr 3430/52a/2019, i zatwierdzony Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” oraz zmiany do krajowych standardów badania wynikające z ustanowienia tego standardu (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”).

<sup>4</sup> Uwaga: Do czasu wydania przez Naczelny Sąd Administracyjny wyroku w sprawie ze skargi kasacyjnej Krajowej Rady Biegłych Rewidentów na zastrzeżenia Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego przedstawione do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowego standardu badania 220 (Z) obowiązują standardy w brzmieniu wprowadzonym przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego uchwałą nr 38/I/2022 z dnia 15 listopada 2022 r., w tym Krajowy Standard Badania 220 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego („KSB 220 (Z)”). KSB 220 (Z) ma zastosowanie do badania sprawozdań finansowych oraz innych historycznych informacji finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2023 r. lub później.

<sup>5</sup> Nowa uchwała Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 207/7a/2023 z dnia 17 grudnia 2023 r. w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm., ma zastosowanie do wykonywania czynności, dla których warunki zlecenia zostały uzgodnione 1 lipca 2024 r. lub później, z możliwością wcześniejszego stosowania (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Nowy Kodeks etyki przyjęty”).

**Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności**

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2023 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notce xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w tej sprawie.

**Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego<sup>6</sup>**

Zwracamy uwagę na notę x informacji dodatkowej Spółki, w której opisano niepewność związaną z rozstrzygnięciem pozwu przeciwko Spółce wniesionego do sądu przez spółkę XYZ. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

**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. Obejmują one najbardziej znaczące ocenione rodzaje ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ocenione rodzaje ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii oraz podsumowaliśmy naszą reakcję na te rodzaje ryzyka, a w przypadkach, w których uznaliśmy za stosowne przedstawiliśmy najważniejsze spostrzeżenia związane z tymi rodzajami ryzyka. <Dodatkowo w stosunku do spraw przedstawionych w sekcji Podstawa opinii z zastrzeżeniem, następujące sprawy zostały przez nas ocenione jako kluczowe sprawy badania.> Nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw.

Kluczowa sprawa badania	Jak nasze badanie odniosło się do tej sprawy
[Opis kluczowej sprawy badania nr 1, referencja do sprawozdania finansowego]	[Opis]
[Opis kluczowej sprawy badania nr 2, referencja do sprawozdania finansowego]	[Opis]
[Opis kluczowej sprawy badania nr 3, referencja do sprawozdania finansowego]	[Opis]

<sup>6</sup> Jak zauważono w paragrafie A16 KSB 706 (Z), akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być zaprezentowany albo bezpośrednio przed, albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania” na podstawie osądu biegłego rewidenta co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi.



## Inna sprawa – zakres badania<sup>7</sup>

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 2022 r. zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2023 r.

### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej za sprawozdanie finansowe

Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za sporządzenie, na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej i wyniku finansowego Spółki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz obowiązującymi Spółkę przepisami prawa i statutem, a także za kontrolę wewnętrzną, którą Zarząd uznaje za niezbędną aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

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

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości. Członkowie Rady Nadzorczej są odpowiedzialni 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 z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB 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>8</sup>

Zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności Spółki ani efektywności lub skuteczności prowadzenia jej spraw przez Zarząd Spółki obecnie lub w przyszłości.

<sup>7</sup> Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

<sup>8</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

Podczas badania zgodnego z KSB 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 zmywy, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej;
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosowanej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki;
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez Zarząd Spółki;
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez Zarząd Spółki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać 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 sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności;
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

Przekazujemy Radzie Nadzorczej 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 Radzie Nadzorczej 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 tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.<sup>9</sup>

Spośród spraw przekazywanych Radzie Nadzorczej 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 kwestia

<sup>9</sup> Patrz – paragraf 40.(b) KSB 700 (Z).

nie powinna być przedstawiona w naszym sprawozdaniu, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje przeważąby korzyści takiej informacji dla interesu publicznego.

*<w przypadku odmowy wydania opinii pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów oraz o zastosowaniu interpretacji Ministerstwa Finansów dotyczącej treści sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii>*

### Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>10</sup>

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Spółki za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2023 r. („Sprawozdanie z działalności”) wraz z oświadczeniem o stosowaniu ładu korporacyjnego i oświadczeniem na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 49b ust 1 Ustawy o rachunkowości, które są wyodrębnionymi częściami tego Sprawozdania z działalności oraz Raport Roczny<sup>11</sup> za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2023 r. („Raport roczny”) (razem „Inne informacje”).

#### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej

Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za sporządzenie Innych informacji zgodnie z przepisami prawa.

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Spółki wraz z wyodrębnionymi częściami spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>12</sup>.

#### Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Nasza opinia z badania sprawozdania finansowego nie obejmuje Innych informacji. W związku z badaniem sprawozdania finansowego naszym obowiązkiem jest zapoznanie się z Innymi informacjami, i czyniąc to, rozpatrzenie, czy inne informacje nie są istotnie niespójne ze sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania, lub w inny sposób wydają się istotnie zniekształcone. Jeśli na podstawie wykonanej pracy stwierdzimy istotne zniekształcenia w Innych informacjach, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym w naszym sprawozdaniu z badania. Naszym obowiązkiem zgodnie z wymogami Ustawy o biegłych rewidentach jest również wydanie opinii, czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz, czy jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym. Ponadto jesteśmy zobowiązani do poinformowania, czy Spółka sporządziła oświadczenie na temat informacji niefinansowych oraz wydania opinii, czy Spółka w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego zawarła wymagane informacje.

Sprawozdanie z działalności Spółki uzyskaliśmy przed datą niniejszego sprawozdania z badania, a Raport Roczny będzie dostępny po tej dacie. W przypadku, kiedy stwierdzimy istotne zniekształcenie w Raporcie Rocznym, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym Radę Nadzorczą Spółki.

<sup>10</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności.

<sup>11</sup> w przypadku, gdy jednostka wydaje tzw. raport roczny zawierający między innymi zbadane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie z badania.

<sup>12</sup> lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

## Opinia o Sprawozdaniu z działalności

Na podstawie wykonanej w trakcie badania pracy, naszym zdaniem, Sprawozdanie z działalności Spółki:

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>13</sup> oraz paragrafem [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim („Rozporządzenie o informacjach bieżących” – Dz. U. z 2018 r. poz. 757 z późn. zm.),
- jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Spółce i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Spółki istotnych zniekształceń.<sup>14</sup>

## Opinia o oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego

Naszym zdaniem w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego Spółka zawarła informacje określone w paragrafie [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] Rozporządzenia o informacjach bieżących. Ponadto, naszym zdaniem, informacje wskazane w [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] tego Rozporządzenia zawarte w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego są zgodne z mającymi zastosowanie przepisami oraz informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

## Informacja na temat informacji niefinansowych

Zgodnie z wymogami Ustawy o biegłych rewidentach informujemy, że Spółka sporządziła oświadczenie na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 49b ust. 1 Ustawy o rachunkowości jako wyodrębnioną część Sprawozdania z działalności.

Nie wykonaliśmy żadnych prac atestacyjnych dotyczących oświadczenia na temat informacji niefinansowych i nie wyrażamy jakiegokolwiek zapewnienia na jego temat.

## Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

### Oświadczenie na temat świadczonych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych

Zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem oświadczamy, że usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Spółki i jej spółek zależnych są zgodne z prawem i przepisami obowiązującymi w Polsce oraz, że nie świadczyliśmy usług niebędących badaniem, które są zakazane na mocy art. 5 ust. 1 Rozporządzenia UE oraz art. 36 Ustawy o biegłych rewidentach. Usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Spółki i jej spółek zależnych w badanym okresie zostały wymienione w nocy xx Sprawozdania z działalności Spółki.<sup>15</sup>

<sup>13</sup> lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

<sup>14</sup> Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

<sup>15</sup> Jeżeli w sprawozdaniu z działalności lub w sprawozdaniu finansowym nie zostały ujawnione wszelkie usługi, poza badaniem ustawowym, które świadczył biegły rewident lub firma audytorska na rzecz badanej jednostki lub jednostki(-ek) przez nią kontrolowanej(-ych), wówczas mamy obowiązek wskazać je w sprawozdaniu z badania.

**Wybór firmy audytorskiej<sup>16</sup>**

Zostaliśmy wybrani do badania sprawozdania finansowego Spółki uchwałą Rady Nadzorczej Spółki z dnia [data]. Sprawozdania finansowe Spółki badamy **po raz pierwszy**.

**Informacja o niedopełnieniu przez Spółkę obowiązków określonych w art. 69 Ustawy o rachunkowości**

Do dnia zakończenia badania Spółka nie dopełniła wynikającego z art. 69 Ustawy o rachunkowości, obowiązku złożenia sprawozdania finansowego za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2022 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

Działający w imieniu [nazwa firmy audytorskiej] z siedzibą w [podać siedzibę] wpisanej na listę firm audytorskich pod numerem [podać numer wpisu], w imieniu której kluczowy biegły rewident zbadał sprawozdanie finansowe.

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że od 1 stycznia 2020 r. sprawozdanie z badania sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta*

**Uwaga:**

*jeżeli klient jest emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, wówczas sprawozdanie z badania powinno być sporządzone w formacie XHTML>*

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

Miejscowość; data sporządzenia sprawozdania z badania *<pamiętaj o zbieżności tej daty z datą złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego MF wyjaśnia kwestię daty e-podpisu e-sprawozdania>*

<sup>16</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – [MF o rotacji firmy audytorskiej współpracującej z JZP](#).

## ZAŁĄCZNIK NR 2.3

Przykład nr 3 – Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości zawartymi w ustawie o rachunkowości jednostki dominującej nie będącej JZP, zawierające opinię bez zastrzeżeń

Komentarz:

- Biegli rewidenci stosując przykład powinni go dostosować do okoliczności danego zlecenia badania;
- Na szarym tle jest przedstawione umiejscowienie poszczególnych elementów sprawozdania z badania lub zapisy (informacje), o ile mają one zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia badania;
- Tekst oznaczony kolorem zielonym zwraca uwagę na zapisy, które wymagają odpowiedniej zmiany w przypadku wyrażenia opinii innej niż opinia bez zastrzeżeń.

### Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

Dla Walnego Zgromadzenia i Rady Nadzorczej [ABC S.A.]

Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Opinia *<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji>*

Przeprowadziliśmy badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, w której jednostką dominującą jest [ABC S.A.] („Jednostka dominująca”) („Grupa”), które składa się z wprowadzenia do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, skonsolidowanego bilansu sporządzonego na dzień 31 grudnia 2023 r. oraz skonsolidowanego rachunku zysków i strat, skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale własnym, skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2023 r. oraz dodatkowych informacji i objaśnień („skonsolidowane sprawozdanie finansowe”).

Naszym zdaniem, załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe: *<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia>*

- przedstawia rzetelny i jasny obraz skonsolidowanej sytuacji majątkowej i finansowej Grupy na dzień 31 grudnia 2023 r. oraz jej skonsolidowanego wyniku finansowego i skonsolidowanych przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.) oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Grupę przepisami prawa oraz statutem/umową Jednostki dominującej.<sup>1, 2</sup>

<sup>1</sup> Ustawa o biegłych rewidentach doprecyzowała, że opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną (art. 83 ust. 5).

<sup>2</sup> **Uwaga:** Po zmianie w 2021 roku ustawy o rachunkowości – skonsolidowane sprawozdania finansowe **sporządzone zgodnie z MSR** jednostek innych niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządza się w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) 2019/815 lub innym formacie przeszukiwalnym. Ocena, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w odpowiednim formacie mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w opinii biegłego rewidenta o tym, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Jednostkę dominującą przepisami prawa.

**Podstawa opinii** <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji oraz opisanu przyczyn/-y wyrażenia opinii innej niż bez zastrzeżeń>

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm.<sup>3, 4</sup> oraz uchwałą Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego nr 38/I/2022 z dnia 15 listopada 2022 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego)<sup>5</sup> („KSB”), a także stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*.

Jesteśmy niezależni od Spółek Grupy zgodnie z Międzynarodowym Kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm.<sup>6</sup>, oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach.

Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów>

### Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Jednostka dominująca poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2023 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę

<sup>3</sup> **Uwaga:** Do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2023 r. lub później ma zastosowanie uchwała KRBR nr 2272/38a/2022 z dnia 7 lipca 2022 r., zmieniająca uchwałą nr 3430/52a/2019, i zatwierdzony Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” oraz zmiany do krajowych standardów badania wynikające z ustanowienia tego standardu (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”).

<sup>4</sup> Uwaga: W sprawozdaniu z badania powinno się wskazać, o ile skorzystano z takiej możliwości, że podczas badania skorzystano z możliwości wcześniejszego zastosowania, postanowień uchwały nr 105/4/2023 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 18 września 2023 r. w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego) (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „KSB 600 (Zmieniony) został zatwierdzony”).

<sup>5</sup> Uwaga: Do czasu wydania przez Naczelny Sąd Administracyjny wyroku w sprawie ze skargi kasacyjnej Krajowej Rady Biegłych Rewidentów na zastrzeżenia Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego przedstawione do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowego standardu badania 220 (Z) obowiązują standardy w brzmieniu wprowadzonym przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego uchwałą nr 38/I/2022 z dnia 15 listopada 2022 r., w tym Krajowy Standard Badania 220 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego („KSB 220 (Z)”). KSB 220 (Z) ma zastosowanie do badania sprawozdań finansowych oraz innych historycznych informacji finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2023 r. lub później.

<sup>6</sup> Nowa uchwała Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 207/7a/2023 z dnia 17 grudnia 2023 r. w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm., ma zastosowanie do wykonywania czynności, dla których warunki zlecenia zostały uzgodnione 1 lipca 2024 r. lub później, z możliwością wcześniejszego stosowania (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Nowy Kodeks etyki przyjęty”).

YYY tys. zł. Jak wykazano w nocie xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej nocie świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Jednostki dominującej do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

#### Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego

Zwracamy uwagę na notę x informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w której opisano niepewność związaną z rozstrzygnięciem pozwu przeciwko Jednostce dominującej wniesionego do sądu przez spółkę XYZ. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

#### Kluczowe sprawy badania

<Uwaga! KSB 701 – „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” dotyczy badania szerszego kręgu jednostek, niż tylko JZP, i ma zastosowanie także do sporządzenia sprawozdania z badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek, których papiery wartościowe notowane są na takich rynkach jak NewConnect i Catalyst. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701](#)”. Zapisy w sprawozdaniu z badania, spełniające wymogi KSB 701 można znaleźć w przykładowym sprawozdaniu z badania znajdującym się w przykładzie nr 4 w sekcji pt. „Kluczowe sprawy badania” (JZP\_SSF wg MSSF).>

#### Inna sprawa<sup>7</sup>

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy za rok zakończony 31 grudnia 2022 r. zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2023 r.

#### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej za skonsolidowane sprawozdanie finansowe

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej i wyniku finansowego Grupy zgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz obowiązującymi Grupę przepisami prawa i statutem, a także za kontrolę wewnętrzną, którą Zarząd Jednostki dominującej uznaje za niezbędną aby umożliwić sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Sporządzając skonsolidowane sprawozdanie finansowe Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Grupy do kontynuowania działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, kiedy Zarząd Jednostki dominującej albo zamierza dokonać likwidacji Grupy, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

<sup>7</sup> Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.



Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby skonsolidowane sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości. Członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej.

### 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 z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB 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.<sup>8</sup>

Zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności Grupy ani efektywności lub skuteczności prowadzenia jej spraw przez Zarząd Jednostki dominującej obecnie lub w przyszłości.

Podczas badania zgodnego z KSB 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 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 błędem, 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 Grupy;
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez Zarząd Jednostki dominującej;
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez Zarząd Jednostki dominującej zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Grupy 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 skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych

<sup>8</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na skonsolidowane sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

do dnia sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Grupa zaprzestanie 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 odpowiednie dowody badania odnośnie do informacji finansowych jednostek lub działalności gospodarczych wewnątrz Grupy w celu wyrażenia opinii na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Jesteśmy odpowiedzialni za kierowanie, nadzór i przeprowadzenie badania Grupy i pozostajemy wyłącznie odpowiedzialni za naszą opinię z badania.

Przekazujemy Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej 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.

<Jeżeli klient – jednostka dominująca – jest „jednostką notowaną na giełdzie”, w kontekście wyjaśnień zawartych w ww. aktualności pt. „[Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701](#)”, której papiery wartościowe notowane są na takich rynkach jak NewConnect i Catalyst pamiętaj o uwzględnieniu w treści tej części sprawozdania z badania zapisów dotyczących wypełnienia dodatkowych obowiązków biegłego rewidenta (patrz – paragraf 40.b) i 40.c) [KSB 700 \(Z\)](#). Treść przykładowego zapisu na ten temat została zaprezentowana w przypisie dolnym.><sup>9</sup>

<w przypadku odmowy wydania opinii pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów oraz o zastosowaniu interpretacji Ministerstwa Finansów dotyczącej treści sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii>

#### Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>10, 11</sup>

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Grupy za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2023 r. („Sprawozdanie z działalności”).

#### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie Sprawozdania z działalności Grupy zgodnie z przepisami prawa.

<sup>9</sup> Składamy Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej 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 tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach. Spośród spraw przekazywanych Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej 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 kwestia nie powinna być przedstawiona w naszym sprawozdaniu, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje przeważąłyby korzyści takiej informacji dla interesu publicznego.

<sup>10</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – [Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności](#).

<sup>11</sup> W związku z interpretacją pojęcia „jednostka notowana na giełdzie” pamiętaj o odpowiednim zastosowaniu par. 21 a) [KSB 720 \(Z\)](#) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

Informacje na temat alternatywnego systemu obrotu, tym wymogi dotyczące raportów okresowych, można znaleźć odpowiednio pod adresem:

- NewConnect – <https://newconnect.pl/regulacje-prawne>

- Catalyst – <https://gpwcatalyst.pl/regulacje-prawne>

- BondSpot – <http://bondspot.pl/Regulacje>.

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Grupy spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>12</sup>.

#### Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Nasza opinia z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie obejmuje Sprawozdania z działalności. W związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego naszym obowiązkiem jest zapoznanie się ze Sprawozdaniem z działalności, i czyniąc to, rozpatrzenie, czy nie jest istotnie niespójne ze skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania, lub w inny sposób wydaje się istotnie zniekształcone. Jeśli na podstawie wykonanej pracy stwierdzimy istotne zniekształcenia w Sprawozdaniu z działalności, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym w naszym sprawozdaniu z badania. Naszym obowiązkiem zgodnie z wymogami Ustawy o biegłych rewidentach jest również wydanie opinii, czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz, czy jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

#### Opinia o Sprawozdaniu z działalności

Na podstawie wykonanej w trakcie badania pracy, naszym zdaniem, Sprawozdanie z działalności Grupy:

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>13</sup>,
- jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Grupie i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Grupy istotnych zniekształceń.<sup>14</sup>

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

*<Jeżeli klient – jednostka dominująca sporządzająca skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR – sporządził to skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 oraz skorzystał z możliwości znakowania tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z wymogami tego rozporządzenia, pamiętaj o uwzględnieniu w tej części sprawozdania z badania dodatkowych zapisów. Zapisy w sprawozdaniu z badania, spełniające wymogi KSUA 3001PL można znaleźć w przykładowym sprawozdaniu z badania znajdującym się w przykładzie nr 4 w części pt. „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji” (JZP\_SSF wg MSSF)><sup>15</sup>*

<sup>12</sup> lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

<sup>13</sup> lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

<sup>14</sup> Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

<sup>15</sup> Uwaga: Do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek innych niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, sporządzonych zgodnie z MSR, za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później, jeżeli zostały sporządzone w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 oraz gdy zostały znakowane zgodnie z wymogami tego rozporządzenia (zgodnie z wybraną przez klienta opcją zawartą w zmienionej w 2021 roku ustawie o rachunkowości), ma zastosowanie uchwała KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. nr 1975/32a/2021 w sprawie KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”. (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”).

**Informacja o niedopełnieniu przez Jednostkę dominującą obowiązków określonych w art. 69 Ustawy o rachunkowości**

Do dnia zakończenia badania Jednostka dominująca nie dopełniła wynikającego z art. 69 Ustawy o rachunkowości, obowiązku złożenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2022 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

Działający w imieniu [nazwa firmy audytorskiej] z siedzibą w [podać siedzibę] wpisanej na listę firm audytorskich pod numerem [podać numer wpisu], w imieniu której kluczowy biegły rewident zbadał skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że od 1 stycznia 2020 r. sprawozdanie z badania sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta*

**Uwaga:**

*jeżeli klient – jednostka inna niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym – sporządzający skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR, sporządził to sprawozdanie w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 (XHTML) oraz, gdy zostało ono znakowane (zgodnie z wybraną przez klienta opcją zawartą w zmienionej w 2021 roku ustawie o rachunkowości) zgodnie z wymogami tego rozporządzenia, wówczas zalecane jest, aby sprawozdanie z badania również było sporządzone w formacie XHTML>*

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

Miejscowość; data sporządzenia sprawozdania z badania *<pamiętaj o zbieżności tej daty z datą złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego [MF wyjaśnia kwestię daty e-podpisu e-sprawozdania](#)>*

## ZAŁĄCZNIK NR 2.4

Przykład nr 4 – Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF JZP (jednostki dominującej, która jest spółką giełdową), zawierające opinię bez zastrzeżeń

Komentarz:

- Biegli rewidenci stosując przykład powinni go dostosować do okoliczności danego zlecenia badania;
- Na szarym tle jest przedstawione umiejscowienie poszczególnych elementów sprawozdania z badania lub zapisy (informacje), o ile mają one zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia badania;
- Tekst oznaczony kolorem zielonym zwraca uwagę na zapisy, które wymagają odpowiedniej zmiany w przypadku wyrażenia opinii innej niż opinia bez zastrzeżeń.

### Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

Dla Walnego Zgromadzenia i Rady Nadzorczej [ABC S.A.]

Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Opinia *<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji>*

Przeprowadziliśmy badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, w której jednostką dominującą jest [ABC S.A.] ("Jednostka dominująca") („Grupa”) zawierające skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 2023 r. oraz skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym, skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2023 r. oraz informację dodatkową do skonsolidowanego sprawozdania finansowego zawierającą informację o istotnych politykach rachunkowości oraz inne informacje objaśniające („skonsolidowane sprawozdanie finansowe”).

Naszym zdaniem załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe: *<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia>*

- przedstawia rzetelny i jasny obraz skonsolidowanej sytuacji majątkowej i finansowej Grupy na dzień 31 grudnia 2023 r. oraz jej skonsolidowanego wyniku finansowego i skonsolidowanych przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu, zgodnie z mającymi zastosowanie Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Grupę przepisami prawa oraz statutem Jednostki dominującej.<sup>1, 2</sup>

<sup>1</sup> Ustawa o biegłych rewidentach doprecyzowała, że opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną (art. 83 ust. 5).

<sup>2</sup> Uwaga: Do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zgodnie z postanowieniami [rozporządzenia 2019/815](#), ma zastosowanie uchwała KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r.

Niniejsza opinia jest spójna ze sprawozdaniem dodatkowym dla Komitetu Audytu, które wydaliśmy dnia [data].

**Podstawa opinii** <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji oraz opisaniu przyczyn/-y wyrażenia opinii innej niż bez zastrzeżeń>

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm.<sup>3, 4</sup> oraz uchwałą Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego nr 38/1/2022 z dnia 15 listopada 2022 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego)<sup>5</sup> („KSB”), a także stosownie do ustawy z dn. 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 z późn. zm.) oraz Rozporządzenia UE nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE („Rozporządzenie UE” – Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*.

Jesteśmy niezależni od Spółek Grupy zgodnie z Międzynarodowym Kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm.<sup>6</sup>, oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach oraz w Rozporządzeniu UE.

nr 1975/32a/2021 w sprawie KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”).

Badanie zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF obejmuje między innymi ocenę, czy roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w formacie wymaganym przez Rozporządzenie ESEF, czyli formacie XHTML. Ocena ta mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w opinii biegłego rewidenta o tym, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Jednostką dominującą przepisami prawa (patrz paragraf 4 KSUA 3001PL).

<sup>3</sup> Uwaga: Do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2023 r. lub później ma zastosowanie uchwała KRBR nr 2272/38a/2022 z dnia 7 lipca 2022 r., zmieniająca uchwałę nr 3430/52a/2019, i zatwierdzony Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” oraz zmiany do krajowych standardów badania wynikające z ustanowienia tego standardu (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”).

<sup>4</sup> Uwaga: W sprawozdaniu z badania powinno się wskazać, o ile skorzystano z takiej możliwości, że podczas badania skorzystano z możliwości wcześniejszego zastosowania, postanowień uchwały nr 105/4/2023 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 18 września 2023 r. w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego) (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „KSB 600 (Zmieniony) został zatwierdzony”).

<sup>5</sup> Uwaga: Do czasu wydania przez Naczelny Sąd Administracyjny wyroku w sprawie ze skargi kasacyjnej Krajowej Rady Biegłych Rewidentów na zastrzeżenia Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego przedstawione do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowego standardu badania 220 (Z) obowiązują standardy w brzmieniu wprowadzonym przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego uchwałą nr 38/1/2022 z dnia 15 listopada 2022 r., w tym Krajowy Standard Badania 220 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego („KSB 220 (Z)”). KSB 220 (Z) ma zastosowanie do badania sprawozdań finansowych oraz innych historycznych informacji finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2023 r. lub później.

<sup>6</sup> Nowa uchwała Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 207/7a/2023 z dnia 17 grudnia 2023 r. w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm., ma zastosowanie do wykonywania czynności, dla których warunki zlecenia zostały uzgodnione 1 lipca 2024 r. lub później, z możliwością wcześniejszego stosowania (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Nowy Kodeks etyki przyjęty”).

Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. *<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów>*

#### Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Jednostka dominująca poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2023 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w nocie xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej nocie świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości co do zdolności Jednostki dominującej do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

#### Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego<sup>7</sup>

Zwracamy uwagę na notę x informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w której opisano niepewność związaną z rozstrzygnięciem pozwu przeciwko Jednostce dominującej wniesionego do sądu przez spółkę XYZ. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

#### Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Obejmują one najbardziej znaczące ocenione rodzaje ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ocenione rodzaje ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii oraz podsumowaliśmy naszą reakcję na te rodzaje ryzyka, a w przypadkach, w których uznaliśmy za stosowne przedstawiliśmy najważniejsze spostrzeżenia związane z tymi rodzajami ryzyka. *<Dodatkowo w stosunku do spraw przedstawionych w sekcji Podstawa opinii z zastrzeżeniem, następujące sprawy zostały przez nas ocenione jako kluczowe sprawy badania.>* Nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw.

Kluczowa sprawa badania	Jak nasze badanie odniosło się do tej sprawy
[Opis kluczowej sprawy badania nr 1, referencja do skonsolidowanego sprawozdania finansowego]	[Opis]
[Opis kluczowej sprawy badania nr 2, referencja do skonsolidowanego sprawozdania finansowego]	[Opis]
[Opis kluczowej sprawy badania nr 3, referencja do skonsolidowanego sprawozdania finansowego]	[Opis]

<sup>7</sup> Jak zauważono w paragrafie A16 KSB 706 (Z), akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być zaprezentowany albo bezpośrednio przed, albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania” na podstawie osądu biegłego rewidenta co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi.

**Inna sprawa – zakres badania<sup>8</sup>**

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy za rok zakończony 31 grudnia 2022 r. zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2023 r.

**Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej za skonsolidowane sprawozdanie finansowe**

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej i wyniku finansowego Grupy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz obowiązującymi Grupę przepisami prawa i statutem, a także za kontrolę wewnętrzną, którą Zarząd Jednostki dominującej uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Sporządzając skonsolidowane sprawozdanie finansowe Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Grupy do kontynuowania działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, kiedy Zarząd Jednostki dominującej albo zamierza dokonać likwidacji Grupy, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby skonsolidowane sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.). Członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej.

**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 z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB 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.<sup>9</sup>

<sup>8</sup> Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

<sup>9</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na skonsolidowane sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.



Zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności Grupy ani efektywności lub skuteczności prowadzenia jej spraw przez Zarząd Jednostki dominującej obecnie lub w przyszłości.

Podczas badania zgodnego z KSB 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 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 błędem, 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;
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez Zarząd Jednostki dominującej;
- wyciągamy wnioski na temat odpowiedniości zastosowania przez Zarząd Jednostki dominującej zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Grupy 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 skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Grupa zaprzestanie 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 odpowiednie dowody badania odnośnie do informacji finansowych jednostek lub działalności gospodarczych wewnątrz Grupy w celu wyrażenia opinii na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Jesteśmy odpowiedzialni za kierowanie, nadzór i przeprowadzenie badania Grupy i pozostajemy wyłącznie odpowiedzialni za naszą opinię z badania.

Przekazujemy Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej 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 Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej 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 tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.<sup>10</sup>

<sup>10</sup> Patrz – paragraf 40.(b) KSB 700 (Z).

Spośród spraw przekazywanych Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej 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 kwestia nie powinna być przedstawiona w naszym sprawozdaniu, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje przeważąby korzyści takiej informacji dla interesu publicznego.

[<w przypadku odmowy wydania opinii pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów oraz o zastosowaniu interpretacji Ministerstwa Finansów dotyczącej treści sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii>](#)

### Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>11</sup>

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Grupy za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2023 r. („Sprawozdanie z działalności”) wraz z oświadczeniem o stosowaniu ładu korporacyjnego i oświadczeniem na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 55 ust. 2b Ustawy o rachunkowości, które są wyodrębnionymi częściami tego sprawozdania oraz Raport Roczny za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2023 r. („Raport roczny”)<sup>12</sup> (razem „Inne informacje”).

#### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie **Innych informacji** zgodnie z przepisami prawa.

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Grupy **wraz z wyodrębnionymi częściami** spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>13</sup>.

#### Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Nasza opinia z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie obejmuje **Innych informacji**. W związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego naszym obowiązkiem jest zapoznanie się z **Innymi informacjami**, i czyniąc to, rozpatrzenie, czy **inne informacje** nie są istotnie niespójne ze skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania, lub w inny sposób wydają się istotnie zniekształcone. Jeśli na podstawie wykonanej pracy, stwierdzimy istotne zniekształcenia w **Innych informacjach**, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym w naszym sprawozdaniu z badania. Naszym obowiązkiem zgodnie z wymogami Ustawy o biegłych rewidentach jest również wydanie opinii, czy sprawozdanie z działalności Grupy zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz, czy jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. **Ponadto jesteśmy zobowiązani do wydania opinii, czy Grupa w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego zawarła wymagane informacje.**

<sup>11</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – **Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności.**

<sup>12</sup> W przypadku, gdy jednostka wydaje tzw. raport roczny zawierający między innymi zbadane skonsolidowane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie z badania.

<sup>13</sup> lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

Sprawozdanie z działalności Grupy uzyskaliście przed datą niniejszego sprawozdania z badania, a Raport Roczny będzie dostępny po tej dacie. W przypadku, kiedy stwierdzimy istotne zniekształcenie w Raporcie Rocznym jesteśmy zobowiązani poinformować o tym Radę Nadzorczą Jednostki dominującej.

### Opinia o Sprawozdaniu z działalności

Na podstawie wykonanej w trakcie badania pracy, naszym zdaniem, Sprawozdanie z działalności Grupy:

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>14</sup> oraz paragrafem [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim („Rozporządzenie o informacjach bieżących” – Dz. U. z 2018 r. poz. 757 z późn. zm.),
- jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Grupie i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Grupy istotnych zniekształceń.<sup>15</sup>

### Opinia o oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego

Naszym zdaniem w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego Grupa zawarła informacje określone w paragrafie [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] Rozporządzenia o informacjach bieżących. Ponadto, naszym zdaniem, informacje wskazane w paragrafie [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] tego Rozporządzenia zawarte w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego są zgodne z mającymi zastosowanie przepisami oraz informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

### Informacja na temat informacji niefinansowych

Zgodnie z wymogami Ustawy o biegłych rewidentach informujemy, że Grupa sporządziła oświadczenie na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 55 ust. 2b Ustawy o rachunkowości jako wyodrębnioną część Sprawozdania z działalności.

Nie wykonaliśmy żadnych prac atestacyjnych dotyczących oświadczenia na temat informacji niefinansowych i nie wyrażamy jakiegokolwiek zapewnienia na jego temat.

### Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

Opinia na temat zgodności oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządzonego w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, z wymogami rozporządzenia o standardach technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania.<sup>16</sup> <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji>

<sup>14</sup> lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

<sup>15</sup> Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

<sup>16</sup> Uwaga: Do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zgodnie z postanowieniami rozporządzenia 2019/815, ma zastosowanie uchwała KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. nr 1975/32a/2021 w sprawie KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”. (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”).

W związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego zostaliśmy zaangażowani do przeprowadzania usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność w celu wyrażenia opinii, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy na dzień i za rok zakończony 31 grudnia 2023 r., sporządzone w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zawarte w pliku o nazwie [nazwa pliku] („skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF”), zostało oznakowane zgodnie z wymogami określonymi w rozporządzeniu delegowanym Komisji (UE) nr 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r., uzupełniającym dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania (Dz. Urz. UE L 143 z 29.05.2019, str. 1, z późn. zm.) („Rozporządzenie ESEF”).

#### *Identyfikacja kryteriów i opis przedmiotu usługi*

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało sporządzone przez Zarząd Jednostki dominującej w celu spełnienia wymogów dotyczących oznakowania oraz wymogów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, które są określone w Rozporządzeniu ESEF.

Przedmiotem naszej usługi atestacyjnej jest zgodność oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF z wymogami Rozporządzenia ESEF, a wymogi określone w tych regulacjach stanowią, naszym zdaniem, odpowiednie kryteria do sformułowania przez nas opinii.

#### *Odpowiedzialność Zarządu oraz Rady Nadzorczej Jednostki dominującej*

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF zgodnie z wymogami dotyczącymi oznakowania oraz wymogami technicznymi dotyczącymi specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, które są określone w Rozporządzeniu ESEF. Odpowiedzialność ta obejmuje wybór i zastosowanie odpowiednich znaczników XBRL, przy użyciu taksonomii określonej w tych regulacjach.

Odpowiedzialność Zarządu Jednostki dominującej obejmuje również zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej zapewniającego sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF, wolnego od istotnych niezgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF.

Członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, obejmującego również sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z formatem wynikającym z obowiązujących przepisów prawa.

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

Naszym celem było wyrażenie opinii, na podstawie przeprowadzonej usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

Usługę wykonaliśmy zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 1975/32a/2021 z dnia 17 grudnia 2021 r. (dalej:

„KSUA 3001PL”) oraz, gdzie jest to stosowne, zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (Zmienionego) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych” przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3436/52e/2019 z dnia 8 kwietnia 2019 r., z późn. zm. (dalej: „KSUA 3000 (Z)”).

Standard ten nakłada na biegłego rewidenta obowiązek zaplanowania i wykonania procedur w taki sposób, aby uzyskać racjonalną pewność, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało przygotowane zgodnie z określonymi kryteriami.

Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że usługa przeprowadzona zgodnie z KSUA 3001PL oraz, gdzie jest to stosowne, zgodnie z KSUA 3000 (Z), zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie.

Wybór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od jego oszacowania ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem. Przeprowadzając oszacowanie tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę kontrolę wewnętrzną związaną ze sporządzeniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF w celu zaplanowania stosownych procedur, które mają zapewnić biegłemu rewidentowi wystarczające i odpowiednie do okoliczności dowody. Ocena funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej nie została przeprowadzona w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności jej działania.

#### *Podsumowanie wykonanych prac*

Zaplanowane i przeprowadzone przez nas procedury obejmowały między innymi:

- uzyskanie zrozumienia procesu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF, obejmującego proces wyboru i zastosowania przez Spółkę znaczników XBRL i zapewniania zgodności z Rozporządzeniem ESEF, w tym zrozumienie mechanizmów systemu kontroli wewnętrznej związanych z tym procesem;
- [uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów związanych z operacyjną efektywnością mechanizmów kontrolnych, związanych ze znakowaniem znacznikami XBRL, gdy (jeżeli, gdzie) w ramach procesu oceny ryzyka uznaliśmy, że procedury inne, niż testowanie mechanizmów kontrolnych, nie pozwolą uzyskać wystarczających dowodów badania]\* [jeśli przeprowadzono];
- uzgodnienie oznakowanych [na wybranej próbie] informacji zawartych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF do zbadanego skonsolidowanego sprawozdania finansowego;
- [przy użyciu specjalistycznego narzędzia informatycznego/(i) przy wsparciu eksperta z zakresu IT] ocenę spełnienia standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, ocenę kompletności oznakowania informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF znacznikami XBRL;
- ocenę, czy zastosowane znaczniki XBRL z taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF zostały odpowiednio zastosowane oraz, czy użyto rozszerzeń taksonomii w sytuacjach, gdy w podstawowej taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF nie zidentyfikowano odpowiednich elementów;

- ocenę prawidłowości zakotwiczenia zastosowanych rozszerzeń taksonomii w podstawowej taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF;
- [wymienić inne, jeśli je wykonano].

Uważamy, że uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia przez nas opinii na temat zgodności oznakowania z wymogami rozporządzenia ESEF.

#### Wymogi etyczne, w tym niezależność

Przeprowadzając usługę biegły rewident i firma audytorska przestrzegali wymogów niezależności i innych wymogów etycznych określonych w Kodeksie IESBA. Kodeks IESBA oparty jest na podstawowych zasadach dotyczących uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności, zachowania poufności oraz profesjonalnego postępowania. Przestrzegliśmy również innych wymogów niezależności i etyki, które mają zastosowanie dla niniejszej usługi atestacyjnej w Polsce.

#### Wymogi kontroli jakości

Firma audytorska stosuje krajowe standardy kontroli jakości wprowadzone uchwałą Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego nr 38/1/2022 z dnia 15 listopada 2022 r.<sup>17</sup> Krajowy Standard Kontroli Jakości 1 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 wymaga, aby firma audytorska zaprojektowała, wdrożyła i stosowała system zarządzania jakością, w tym polityki lub procedury odnośnie zgodności z wymogami etycznymi, standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o dodaniu sekcji pt. „Podstawa opinii [wskaż rodzaj opinii]” oraz opisanu przyczyn/-y wyrażenia opinii innej niż bez zastrzeżeń>

#### Opinia na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF

Podstawę sformułowania opinii biegłego rewidenta stanowią kwestie opisane powyżej, dlatego opinia powinna być czytana z uwzględnieniem tych kwestii.

Naszym zdaniem skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

#### Oświadczenie na temat świadczonych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych

Zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem oświadczamy, że usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Grupy są zgodne z prawem i przepisami obowiązującymi w Polsce oraz że nie świadczyliśmy usług niebędących badaniem, które są zakazane na mocy art. 5 ust. 1 Rozporządzenia UE oraz art. 136 Ustawy o biegłych rewidentach. Usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych,

<sup>17</sup> Uwaga: Do czasu wydania przez Naczelny Sąd Administracyjny wyroku w sprawie ze skargi kasacyjnej Krajowej Rady Biegłych Rewidentów na zastrzeżenia Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego przedstawione do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowego standardu badania 220 (Z) obowiązują standardy w brzmieniu wprowadzonym przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego uchwałą nr 38/1/2022 z dnia 15 listopada 2022 r.

które świadczyliśmy na rzecz Grupy w badanym okresie zostały wymienione w nocie xx Sprawozdania z działalności Grupy.<sup>18</sup>

### Wybór firmy audytorskiej<sup>19</sup>

Zostaliśmy wybrani do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego Grupy uchwałą Rady Nadzorczej Jednostki dominującej z dnia [data]. Skonsolidowane sprawozdania finansowe Grupy badamy po raz pierwszy.

### Informacja o niedopełnieniu przez Jednostkę dominującą obowiązków określonych w art. 69 Ustawy o rachunkowości

Do dnia zakończenia badania Jednostka dominująca nie dopełniła wynikającego z art. 69 Ustawy o rachunkowości, obowiązku złożenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2022 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

Działający w imieniu [nazwa firmy audytorskiej] z siedzibą w [podać siedzibę] wpisanej na listę firm audytorskich pod numerem [podać numer wpisu], w imieniu której kluczowy biegły rewident zbadał skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że od 1 stycznia 2020 r. sprawozdanie z badania sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta*

### Uwaga:

*jeżeli klient jest emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, wówczas sprawozdanie z badania powinno być sporządzone w formacie XHTML>*

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

Miejscowość; data sporządzenia sprawozdania z badania *<pamiętaj o zbieżności tej daty z datą złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego MF wyjaśnia kwestię daty e-podpisu e-sprawozdania>*

<sup>18</sup> Jeżeli w sprawozdaniu z działalności Grupy lub w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym nie zostały ujawnione wszelkie usługi, poza badaniem ustawowym, które świadczył biegły rewident lub firma audytorska na rzecz badanej Jednostki dominującej lub jednostki(-ek) przez nią kontrolowanej(-ych) wówczas mamy obowiązek wskazać je w sprawozdaniu z badania.

<sup>19</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – MF o rotacji firmy audytorskiej współpracującej z JZP.

## ZAŁĄCZNIK NR 3 – PRZYKŁADOWE OŚWIADCZENIE KIEROWNIKA JEDNOSTKI

### Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki uzyskiwane na zakończenie badania

Załącznik nr 1 do KSB 580 „Pisemne oświadczenia” wskazuje, w jakich KSB zawarte są szczególne wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń (poniżej):

KSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw” – paragraf 39

KSB 250 (Z) „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego” – paragraf 17

KSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania” – paragraf 14

KSB 501 „Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji” – paragraf 12

KSB 540 (Z) „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” – paragraf 37

KSB 550 „Strony powiązane” – paragraf 26

KSB 560 „Późniejsze zdarzenia” – paragraf 9

KSB 570 (Z) „Kontynuacja działalności” – paragraf 16(e)

KSB 710 „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe” – paragraf 9

KSB 720 (Z) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji” – par. 13(c).

### Uwaga!

Poniżej wskazane punkty są jedynie przykładowymi zapisami. Treść oświadczenia nie stanowi zamkniętego katalogu zagadnień. Należy każdorazowo dokonać pogłębionej analizy, które zapisy są odpowiednie dla przeprowadzanego badania oraz rozważyć, czy w pisemnym oświadczeniu nie powinny zostać ujęte dodatkowe, w tym spośród powyżej wskazanych, kwestie.



OŚWIADCZENIE KIEROWNIKA JEDNOSTKI<sup>1</sup>

Nazwa i adres firmy audytorskiej

Imię i nazwisko kluczowego biegłego  
rewidenta przeprowadzającego badanieData zakończenia badania, sporządzenia  
sprawozdania z badania<sup>2</sup>

Niniejsze oświadczenie składamy w związku z przeprowadzaniem przez

(nazwa firmy audytorskiej)

na podstawie umowy numer

(numer umowy o badanie)

z dnia

(data umowy o badanie)

badaniem sprawozdania finansowego

(nazwa badanej jednostki)

zwanej dalej „Jednostką”, mającym na celu wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe, zwane dalej „sprawozdaniem finansowym”, przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej dzień 31 grudnia 2023 r. oraz wyniku finansowego za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej<sup>3</sup>, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości, oraz, że zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, oraz jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Jednostkę przepisami prawa i postanowieniami jej *statutu/umowy*<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Oświadczenie kierownika jednostki obecnie zamieszczone w Wyszukiwarce standardów zostało zmienione w stosunku do wersji, o której informowaliśmy w aktualności z dnia 15.01.2024 r. pt. „Praktyczne wsparcie w badaniu za 2023 r.”. Zmiana dotyczyła wskazania, w części odnoszącej się do RODO, okresu przez jaki jest przechowywana dokumentacja badania. Po zmianie ustawy o biegłych rewidentach jest to nie 5 a 8 lat.

<sup>2</sup> Data oświadczenia powinna być możliwie bliska dacie sprawozdania z badania, nie może być późniejsza od niej (porównaj z par. 14 KSB 580 – „Pisemne oświadczenia”).

<sup>3</sup> Należy wpisać odpowiednio: zawartymi w ustawie o rachunkowości lub w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/ Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej.

<sup>4</sup> Należy wybrać właściwą nazwę.

Potwierdzamy, że:

1. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w sposób zapewniający porównywalność, przez zastosowanie jednolitych zasad rachunkowości we wszystkich prezentowanych okresach, jakie zostały przez nas przyjęte w aktualnej polityce rachunkowości.
2. Jesteśmy odpowiedzialni za prawidłowość ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Odpowiedzialność ta obejmuje: zaprojektowanie, wdrożenie i zapewnienie działania kontroli wewnętrznej związanej ze sporządzeniem oraz rzetelną prezentacją sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, dobór oraz zastosowanie odpowiednich zasad rachunkowości, a także dokonywanie szacunków księgowych stosownych do zaistniałych okoliczności.
3. Wszystkie transakcje i zdarzenia dotyczące badanego okresu, które powinny zostać ujęte, zostały ujęte i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.
4. Wszystkie późniejsze zdarzenia, które nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego, które wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.
5. Metody, dane i znaczące założenia wykorzystane przy ustalaniu szacunków księgowych i powiązane z nimi ujawnienia są odpowiednie, aby dokonać ujęcia, pomiaru i ujawnienia, które są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej<sup>5</sup>.
6. Zapewniliśmy przeprowadzenie weryfikacji przyjętych do stosowania stawek amortyzacyjnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W naszej ocenie przyjęte i stosowane stawki amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych odpowiadają okresowi ich ekonomicznej użyteczności.
7. Korzystając z najlepszych w naszym mniemaniu szacunków, opartych o rozsądne i uzasadnione założenia i prognozy, zapewniliśmy przeprowadzenie przeglądu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych pod kątem ich użytkowania i umorzenia na wypadek zaistnienia zdarzeń lub zmiany okoliczności powodujących, że nie udałoby się odzyskać wartości księgowej tych aktywów. Na tej podstawie stwierdziliśmy, że nie są konieczne korekty z tego tytułu w sprawozdaniu finansowym.
8. Ujawniliśmy Państwu wszystkie stosowane przez Jednostkę warunki sprzedaży, w tym prawa zwrotu lub korekty ceny oraz wszystkie rezerwy na naprawy gwarancyjne.
9. Relacje i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio rozliczone oraz ujawnione zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości<sup>6</sup>.
10. Na dzień niniejszego pisma nie są nam znane zagrożenia dla kontynuowania działalności przez Jednostkę, w niezmnijszym istotnie zakresie w ciągu co najmniej 12 najbliższych miesięcy od dnia bilansowego.

<sup>5</sup> Należy wpisać odpowiednio: zawartych w ustawie o rachunkowości lub w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/ Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej.

<sup>6</sup> Lub odpowiednio Międzynarodowych Standardów Rachunkowości/Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

11. Dokonano kompletnych i prawidłowych odpisów aktualizujących wartość zapasów do ich prognozowanej ceny sprzedaży. Wszystkie zapasy stanowiły własność Jednostki i nie zawierały żadnych pozycji wziętych w komis lub sprzedanych klientom.
12. Sądzymy, że wszystkie koszty zaliczone do czynnych rozliczeń międzyokresowych związane są z przychodami, które będą realizowane w następnych okresach obrotowych.
13. W naszej ocenie nie zachodzi konieczność tworzenia dodatkowych, poza ujętymi w sprawozdaniu finansowym, rezerw na koszty, jakie mogą być poniesione na skutek zobowiązań z tytułu korzystania z naturalnego środowiska.
14. W naszej ocenie nie zaistniała potrzeba utworzenia rezerw w celu pokrycia strat powstałych w wyniku wypełnienia lub niemożności wypełnienia zobowiązań wynikających z warunków umów sprzedaży lub zakupu, z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.
15. Ujawniliśmy Państwu charakter i cel gospodarczy wszystkich istotnych nieodzwoiercedlonych w bilansie umów, w zakresie niezbędnym do oceny ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy Jednostki.
16. Koszty aktywowanych prac rozwojowych nie zawierają żadnych kosztów, które powinny zostać odniesione w wynik finansowy okresu.
17. Jednostka wywiązała się ze wszystkich postanowień zawartych umów, których niespełnienie mogłoby wpłynąć na sprawozdanie finansowe.
18. Według naszej najlepszej wiedzy i przekonania, w okresie objętym sprawozdaniem finansowym, Jednostka przestrzegała wszystkich obowiązujących ją przepisów prawa i regulacji oraz warunków zawartych umów.
19. Jesteśmy odpowiedzialni za określenie i zapewnienie odpowiedniego poziomu odpisów aktualizujących wartość należności, jak również za oszacowanie tych kwot. Uważamy, że wartość utworzonych odpisów jest odpowiednia, by pokryć należności, oceniane w chwili obecnej jako nieściągalne.
20. Inwentaryzacja aktywów i pasywów została przeprowadzona w zakresie, terminach i z częstotliwością przewidzianą w ustawie o rachunkowości, a stwierdzone różnice rozliczono w księgach rachunkowych badanego okresu.
21. Przekazaliśmy Państwu kompletne informacje na temat spraw sądowych w toku, w których Jednostka jest stroną (zarówno jako pozwany, jak i pozywający). Wszelkie okoliczności dotyczące oszacowania ryzyka z tym związanego zostały biegłemu rewidentowi ujawnione. Korzystając z najlepszych w naszym mniemaniu szacunków, dokonaliśmy oceny ww. kwestii i odpowiednio ujęliśmy je w sprawozdaniu finansowym. Do dnia podpisania niniejszego pisma nie zaistniały zmiany w zakresie spraw sądowych i spornych, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.
22. Oceniliśmy dostępne informacje dotyczące wysokości przyszłego dochodu do opodatkowania i innych potencjalnych źródeł realizacji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Kwota aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie przekracza kwoty, przy której według naszych szacunków prawdopodobieństwo pełnej realizacji aktywów jest wyższe, niż prawdopodobieństwo, że nie zostaną w pełni zrealizowane.

23. Uznajemy naszą odpowiedzialność za przyjęte przez Jednostkę metody rozliczania podatków, które były stosowane w sposób jednolity przez cały bieżący okres sprawozdawczy. Wyliczenie wszystkich podatków bieżących i odroczonej aktywów i pasywów jest oparte na obowiązujących przepisach prawa i regulacjach oraz oświadczamy, że nie występują żadne istotne nie zaksięgowane zobowiązania warunkowe z tytułu podatków.
24. Prawidłowo wypełniliśmy obowiązki związane z raportowaniem schematów podatków<sup>7</sup> oraz zabezpieczeniem jednostki przed poniesieniem wysokich sankcji za ich niewdrożenie. Tam, gdzie było to konieczne określiliśmy procedury MDR określające schematy postępowania w zależności od kategorii podmiotów, które zostały przekazane do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i którym nadano numer referencyjny NSP.
25. Zgadza się z wynikami prac ekspertów przeprowadzających szacunek rezerw aktuarialnych i uznajemy kwalifikacje eksperta odpowiedzialnego za ich kalkulację. W naszej ocenie jesteśmy bezstronni, gdyż nie daliśmy ekspertom żadnych wskazówek odnośnie wartości lub kwot. Nie otrzymaliśmy żadnych informacji, które mogłyby podważać niezależność opinii i obiektywizm ekspertów.
26. Zgadza się z wynikami przeprowadzonych testów na trwałą utratę wartości aktywów finansowych i niefinansowych, które naszym zdaniem sporządzone zostały według najlepszych szacunków. Uznajemy założenia przyjęte do tych testów za prawidłowe, a projekcje finansowe za rzetelne, realne i opracowane według najlepszej wiedzy.
27. Rezerwy na świadczenia dla pracowników oraz kierownictwa z tytułu premii należnych za rok objęty badaniem zostały oszacowane na podstawie wiarygodnych założeń, a wszelkie cele i zadania warunkujące wypłatę tych świadczeń w oszacowanej wysokości uznajemy, zgodnie ze swoją wiedzą na dzień podpisania niniejszego oświadczenia, za zrealizowane.
28. Według naszej wiedzy na dzień podpisania niniejszego oświadczenia, na podstawie podjętych do dnia sporządzenia tegoż oświadczenia uchwał organów, nie planuje się przeprowadzenia żadnych działań, które mogłyby istotnie wpłynąć na wartość lub klasyfikację poszczególnych pozycji aktywów i pasywów, w tym w szczególności nie planuje się likwidacji Jednostki lub ograniczenia w sposób istotny zakresu prowadzonej działalności.
29. Jednostka posiada odpowiednie prawa własności do posiadanego majątku.
30. Jednostka spełniła wszelkie warunki umów kontraktowych, których niespełnienie mogłoby wywrzeć istotny wpływ na dane zawarte w księgach rachunkowych (lub ujawniła wszystkie zagrożenia wynikające z niespełnienia tych umów).
31. Zastosowana metoda pomiaru stopnia zaawansowania niezakończonych długoterminowych umów o usługi, w tym budowlane, realizowanych przez Jednostkę w sposób rzetelny i wiarygodny odzwierciedla stopień zaawansowania prac objętych niezakończoną umową.
32. Warunki obrotu ze stronami powiązanymi nie odbiegają w sposób istotny od warunków rynkowych, które ustalają między sobą niezależne strony. Wszelkie transakcje przeprowadzone na warunkach innych niż rynkowe zostały odpowiednio ujawnione w sprawozdaniu finansowym.

---

<sup>7</sup> ang. Mandatory Disclosure Rules, „MDR”.

## 33. Szacunki i powiązane ujawnienia:

- 1) znaczące osądy zastosowane podczas ustalania szacunków księgowych uwzględniają wszystkie stosowane informacje, których byliśmy świadomi;
- 2) zastosowane metody, założenia i dane wykorzystywane przez nas podczas ustalania szacunków księgowych były spójne i odpowiednie;
- 3) tam, gdzie ma to znaczenie dla szacunków księgowych i ujawnień, założenia odpowiednio odzwierciedlają nasze intencje i możliwości podjęcia przez nas określonych działań w imieniu Jednostki;
- 4) ujawnienia odnoszące się do szacunków księgowych, uwzględniając ujawnienia opisujące niepewność szacowania, są kompletne i racjonalne, w kontekście mających zastosowanie przepisów dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej<sup>8</sup>;
- 5) odpowiednie specjalistyczne umiejętności i wiedza zostały zastosowane podczas ustalania szacunków księgowych;
- 6) żadne późniejsze zdarzenia nie wymagają korekty szacunków księgowych i powiązanych ujawnień włączonych do sprawozdania finansowego;
- 7) potwierdzamy stosowność naszej decyzji dotyczącej braku ujęcia lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym szacunków księgowych, dla których kryteria ich ujęcia lub ujawnienia określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej<sup>9</sup> nie zostały spełnione.

## 34. Udostępniliśmy Państwu:

- a) wszystkie informacje, takie jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy i związane z nimi informacje, co do których jesteśmy świadomi, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego;
- b) dodatkowe informacje, o które byliśmy poproszeni w związku z badaniem;
- c) nieograniczony kontakt z osobami z Jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznał(a) Pan/Pani za konieczne;
- d) wyniki oszacowanego przez nas ryzyka, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem;
- e) wszystkie informacje o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa, którego jesteśmy świadomi i które wpływa na jednostkę, a obejmuje:
  - kierownika Jednostki,
  - pracowników odgrywających znaczącą rolę w systemie kontroli wewnętrznej lub
  - inne osoby, jeżeli oszustwo może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe;

<sup>8</sup> Należy wpisać odpowiednio: zawartych w ustawie o rachunkowości lub w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/ Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej.

<sup>9</sup> Należy wpisać odpowiednio: zawartych w ustawie o rachunkowości lub w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/ Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej.

- f) informacje na temat wszelkich zarzutów lub podejrzeń o oszustwo wpływających na sprawozdanie finansowe Jednostki, zgłoszonych przez pracowników, byłych pracowników, analityków, organy regulatorów i innych;
- g) wszystkie znane lub podejrzewane przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzaniu sprawozdania finansowego;
- h) dane identyfikujące strony powiązane i wszystkie związki oraz transakcje ze stronami powiązanymi, które są nam znane;
- i) wszystkie protokoły z posiedzeń *Walnego Zgromadzenia, Rady Nadzorczej i Zarządu*<sup>10</sup> za okres objęty badaniem i do dnia podpisania niniejszego oświadczenia, zawierające rzetelny zapis podjętych decyzji i działań oraz podsumowania ustaleń z ostatnich spotkań, z których protokoły nie zostały jeszcze przygotowane.

35. Oświadczamy, że według naszej wiedzy:

- a) nie wystąpiły nieprawidłowości, za które odpowiedzialni byliby członkowie kierownictwa Jednostki lub osoby zajmujące znaczącą pozycję w systemie kontroli wewnętrznej;
- b) nie są nam znane nieprawidłowości, za które odpowiedzialni byliby pozostali pracownicy, a które miałyby istotny wpływ na informacje zawarte w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. (Przez „nieprawidłowości” rozumie się umyślne przedstawienie lub przeoczenie wartości wynikające ze zniekształcenia lub umyślnego przeoczenia pewnych zdarzeń lub operacji; manipulowanie, fałszowanie lub zmianę danych lub dokumentów; przeoczenie znaczących informacji zawartych w księgach lub dokumentach; bezpodstawne księgowanie operacji; umyślne nieprawidłowe stosowanie zasad rachunkowości; lub sprzeniewierzenie majątku w celu uzyskania korzyści materialnych przez kierownictwo, pracowników lub strony powiązane);
- c) nie są nam znane nieujawnione biegłemu rewidentowi zawiadomienia (decyzje, protokoły, etc.) od instytucji kontrolnych lub rządowych dotyczące niezgodności lub nieprawidłowości w stosowanych zasadach rachunkowości określonych odrębnymi przepisami, które miałyby istotny wpływ na dane finansowe ujęte w księgach rachunkowych;
- d) nie są nam znane naruszenia lub możliwości naruszenia przepisów obowiązującego prawa i regulacji, którego skutki powinny być ujawnione w księgach rachunkowych lub stanowią podstawę do utworzenia rezerw na przewidywane straty;
- e) nie występują roszczenia osób trzecich w stosunku do aktywów Jednostki, nie ustanowiono zastawu na aktywach ani nie przeznaczono ich pod zabezpieczenie zobowiązań, wykonania kontraktu itp., z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym;
- f) nie występują nieujawnione zobowiązania o istotnym znaczeniu, zobowiązania warunkowe (w tym również ustne lub pisemne gwarancje, poręczenia wekslowe i inne), ewentualne straty, które wymagałyby utworzenia rezerwy lub ujawnienia w inny sposób w sprawozdaniu finansowym;

<sup>10</sup> Należy wpisać odpowiednie nazwy organów badanej jednostki.

- g) nie występują transakcje o istotnym znaczeniu, które zostały nieprawidłowo zarejestrowane w księgach lub nieujawnione biegłemu rewidentowi;
- h) nie są nam znane zdarzenia, które wystąpiły lub zostały ujawnione po dacie sporządzenia sprawozdania finansowego, a które powinny być uwzględnione w tym sprawozdaniu;
- i) nie występują istotne zobowiązania kontraktowe (takie jak budowa obiektów, kupno nieruchomości, długoterminowe umowy z dostawcami itp.), inne niż ujawnione w sprawozdaniu finansowym;
- j) nie występują uzgodnienia (kontraktowe lub inne) dotyczące sposobu ustalania świadczeń dla pracowników, które nie zostały ujawnione w sprawozdaniu finansowym;
- k) nie zaistniała potrzeba utworzenia rezerw w celu pokrycia strat powstałych w wyniku wypełnienia lub niemożności wypełnienia, zobowiązań wynikających z warunków umów sprzedaży, z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.
36. Następujące operacje gospodarcze, w związku z ich wystąpieniem do dnia sporządzenia niniejszego oświadczenia, zostały prawidłowo zaksięgowane lub przedstawione w sprawozdaniu finansowym i księgach rachunkowych:
- a) transakcje ze stronami powiązаныmi oraz wynikające z nich kwoty należności i zobowiązań, włączając m.in. sprzedaż, zakupy, pożyczki, transfery, umowy leasingowe, gwarancje (ustne i pisemne) oraz instrumenty finansowe;
  - b) wspólne przedsięwzięcia;
  - c) umowy wykupu kapitału akcyjnego na podstawie opcji, warrantów, konwersji lub innych instrumentów pochodnych;
  - d) uzgodnienia z instytucjami finansowymi dotyczące kompensaty sald lub blokad środków pieniężnych na kontach bankowych, linii kredytowych bądź inne podobne uzgodnienia;
  - e) umowy odkupu uprzednio sprzedanych aktywów.
37. Poza zdarzeniami opisanymi w informacji dodatkowej, po dniu bilansowym nie wystąpiły żadne inne istotne zdarzenia, które należałoby uwzględnić w formie korekty lub ujawnienia.
38. Oświadczamy, iż według naszej wiedzy na dzień sporządzenia niniejszego oświadczenia nie zaistniały istotne zdarzenia dotyczące okresu objętego sprawozdaniem finansowym, które wystąpiły między dniem bilansowym, a datą wyrażenia opinii i mogące mieć wpływ na sprawozdanie finansowe.
39. Wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdanie finansowe jako całość nie jest istotny. Lista nieskorygowanych zniekształceń stanowi załącznik numer  do niniejszego oświadczenia.
40. Wykaz uchwał podjętych przez organy Jednostki od dnia  (pierwszy dzień badanego roku obrotowego)

do daty niniejszego oświadczenia stanowi załącznik numer

do niniejszego oświadczenia.

41. Wykaz wszystkich kancelarii prawnych/prawników reprezentujących Jednostkę w sprawach dotyczących sporów i roszczeń stanowi załącznik numer

do niniejszego oświadczenia.

Podpis kierownika Jednostki<sup>11</sup>

Data podpisania oświadczenia

*Administratorem Pana/i danych osobowych jest nasza firma audytorska. Dane są przetwarzane w związku z obowiązkiem prawnym ciążącym na administratorze (art. 6 ust. 1 lit. c RODO<sup>12</sup>). Odbiorcami danych mogą być podmioty upoważnione do tego na podstawie przepisów prawa. Dane będą przechowywane przez 8 lat od momentu zakończenia badania. Ma Pan/i prawo żądania od administratora dostępu do swoich danych, ich sprostowania, usunięcia lub ograniczenia przetwarzania lub wniesienia sprzeciwu wobec przetwarzania, a także do przenoszenia danych na podstawie i zgodnie z art. 15–22 RODO. Ma Pan/i prawo wniesienia skargi na sposób przetwarzania przez administratora do Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych ([uodo.gov.pl](http://uodo.gov.pl)). Podanie danych jest obowiązkiem wynikającym z przepisów ustawy o rachunkowości. W celu skorzystania ze swoich praw, należy skorzystać z danych kontaktowych wskazanych w nagłówku dokumentu.*

#### Uwaga – ESEF:

Do badania sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później:

- **emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym** sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania zgodnie z postanowieniami [rozporządzenia delegowanego Komisji \(UE\) 2019/815](#) z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniającego dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania,

<sup>11</sup> W przypadku organu wieloosobowego wymagany jest podpis wszystkich członków wchodzących w skład tego organu.

<sup>12</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE.L. z 2016 r. Nr 119, str. 1 z późn. zm.), („RODO”).



- **jednostek innych** niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, **sporządzonych zgodnie z MSR**, w formacie, o którym mowa w ww. [rozporządzeniu delegowanym Komisji \(UE\) 2019/815](#), a w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych, także gdy zostały one znakowane zgodnie z wymogami tego rozporządzenia (**zgodnie z wybraną przez klienta opcją zawartą w zmienionej w 2021 roku ustawie o rachunkowości**)

ma zastosowanie uchwała KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. nr 1975/32a/2021 w sprawie **KSUA 3001PL** – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”. (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Nowy standard do badania ESEF](#)”).

Wymogi dotyczące pisemnego oświadczenia kierownika jednostki związane z ESEF zawarte są w paragrafach **74-75 KSUA 3001PL**. Należy pamiętać o odpowiednim ich uwzględnieniu w oświadczeniu kierownika jednostki.



Polska Izba Biegłych Rewidentów  
al. Jana Pawła II 80, 00-175 Warszawa  
tel. 22 637 30 81-83  
<https://www.pibr.org.pl/>