

Załącznik nr 1.30 do uchwały Nr 3430/52a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 marca 2019 r.

Material o charakterze edukacyjnym

Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych przyjętych uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r. (zmiany zaznaczone na zielono) oraz uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r. (zmiany zaznaczone na niebiesko) oraz uchwałą nr 2731/50a/2023 KRBR z dnia 5 maja 2023 r. (zmiany zaznaczone na fioletowo)

KRAJOWY STANDARD BADANIA 701

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 701

PRZEDSTAWIANIE KLUCZOWYCH SPRAW BADANIA W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 701
PRZEDSTAWIANIE KLUCZOWYCH SPRAW BADANIA
W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1–5
Data wejścia w życie	6
Cele	7
Definicja	8
Wymogi	
Ustalanie kluczowych spraw badania.....	9–10
Przedstawianie kluczowych spraw badania.....	11–16
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór	17
Dokumentacja.....	18
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Zakres niniejszego MSB	A1–A8
Ustalanie kluczowych spraw związanych z badaniem.....	A9–A30
Przedstawianie kluczowych spraw badania.....	A31–A59
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór	A60–A63
Dokumentacja.....	A64

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 701 *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* należy odczytywać w kontekście MSB 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta i przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego standardu MSB

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Jego celem jest odniesienie zarówno do osądu biegłego rewidenta, co do tego, co przedstawić w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jak i do formy i treści takiego przekazu.
2. Celem przedstawiania kluczowych spraw badania jest podniesienie wartości informacyjnej sprawozdania biegłego rewidenta poprzez zapewnienie większej przejrzystości przeprowadzonego badania. Przedstawianie kluczowych spraw badania dostarcza dodatkowych informacji zamierzonym użytkownikom sprawozdania finansowego („zamierzeni użytkownicy”), aby pomóc im w zrozumieniu tych spraw, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta miały największe znaczenie podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Przedstawianie kluczowych spraw badania może także pomóc zamierzonym użytkownikom w zrozumieniu jednostki i obszarów zastosowania znaczącego osądu kierownika jednostki w zbadanym sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A1-A4)
3. Przekaz kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta może także zapewnić zamierzonym użytkownikom podstawy do dalszego zaangażowania się wraz z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór w pewne sprawy odnoszące się do jednostki, zbadanego sprawozdania finansowego lub przeprowadzonego badania.
4. Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta ma miejsce w kontekście sformułowania przez biegłego rewidenta opinii na temat sprawozdania finansowego traktowego jako całość. Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie jest:
 - (a) substytutem dla dokonania przez kierownika jednostki ujawnień w sprawozdaniach finansowych, których wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub, które poza tym są niezbędne do osiągnięcia rzetelnej prezentacji,
 - (b) substytutem wyrażenia przez biegłego rewidenta opinii zmodyfikowanej, gdy jest to wymagane przez okoliczności danego zlecenia badania zgodnie z MSB 705 (zmienionym),¹
 - (c) substytutem dla sprawozdawczości zgodnie z MSB 570 (zmienionym)², gdy istnieje istotna niepewność odnosząca się do zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, lub
 - (d) odrębną opinią na temat poszczególnych spraw. (Zob. par. A5–A8)
5. Niniejszy MSB 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. Niniejszy MSB ma zastosowanie także wtedy, gdy przepisy prawa lub regulacja wymagają od biegłego rewidenta przedstawienia kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta.³ Jednakże MSB 705 (zmieniony) zabrania biegłemu rewidentowi przedstawienia kluczowych spraw badania, gdy biegły

¹ MSB 705 (zmieniony) *“Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”*

² MSB 570 (zmieniony) *“Kontynuacja działalności”*, paragrafy 22–23

³ MSB 700 (zmieniony) *“Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”*, paragrafy 30–31

rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, chyba że przekazanie tych spraw jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację.⁴

Data wejścia w życie

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

Cele

7. Celami biegłego rewidenta są ustalenie kluczowych spraw badania oraz, po sformułowaniu opinii na temat sprawozdania finansowego, przedstawianie tych spraw poprzez opisanie ich w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Definicja

8. Dla celów MSB następujące pojęcie ma znaczenie przypisane poniżej:

Kluczowe sprawy badania — te sprawy, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Kluczowe sprawy badania są wybierane spośród spraw przedstawianych osobom sprawującym nadzór.

Wymogi

Ustalanie kluczowych spraw badania

- ~~9. — Biegły rewident ustala*, spośród spraw przedstawianych osobom sprawującym nadzór, te sprawy, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania. Dokonując tego ustalenia biegły rewident bierze pod uwagę następujące czynniki: (zob. par. A9–A18)
(a) obszary wyższego ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia lub znaczące ryzyka zidentyfikowane zgodnie z MSB 315 (zmienionym),⁵ (zob. par. A19–A22)
(b) znaczące osądy biegłego rewidenta odnoszące się do obszarów w sprawozdaniu finansowym, które wymagały znaczącego osądu kierownika jednostki, w tym szacunki księgowe, które zostały zidentyfikowane jako mające wysoką niepewność oszacowania, (zob. par. A23–A24)
(c) skutek dla badania znaczących zdarzeń lub transakcji, które wydarzyły się w trakcie okresu. (Zob. par. A25–A26)~~
9. Biegły rewident ustala, spośród spraw przedstawianych osobom sprawującym nadzór, te sprawy, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania. Dokonując tego ustalenia biegły rewident bierze pod uwagę następujące czynniki: (zob. par. A9–A18)

⁴ MSB 705 (zmieniony), paragraf 29

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

⁵ — ~~MSB 315 (zmieniony) — „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”~~

- (a) obszary wyższego ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia lub znaczące ryzyka zidentyfikowane zgodnie z MSB 315 (zmienionym), (zob. par. A19–A22)
 - (b) znaczące osądy biegłego rewidenta odnoszące się do obszarów w sprawozdaniu finansowym, które wymagały znaczącego osądu kierownika jednostki, w tym szacunki księgowe, które są narażone na wysoki stopień niepewności szacowania, (zob. par. A23–A24)
 - (c) skutek dla badania znaczących zdarzeń lub transakcji, które wydarzyły się w trakcie okresu. (Zob. par. A25–A26)
10. Biegły rewident ustala, które spośród spraw ustalonych zgodnie z paragrafem 9 były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres i dlatego są kluczowymi sprawami badania. (Zob. par. A9–A11, A27–A30)

Przedstawianie kluczowych spraw badania

11. Biegły rewident opisuje każdą kluczową sprawę badania używając odpowiedniego podtytułu w odrębnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta pod nagłówkiem “Kluczowe sprawy badania”, chyba że zastosowanie mają okoliczności opisane w paragrafach 14 lub 15. Sformułowania wprowadzające w tej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta stwierdzają, że:
- (a) kluczowe sprawy badania są tymi sprawami, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego [za bieżący okres], oraz
 - (b) do spraw tych odniesiono się w kontekście badania sprawozdania finansowego jako całości oraz formułowania opinii biegłego rewidenta na jego temat i biegły rewident nie dostarcza odrębnej opinii na temat tych spraw. (Zob. par. A31–A33)

Kluczowe sprawy badania nie są substytutem dla wyrażenia zmodyfikowanej opinii

12. Biegły rewident nie przedstawia sprawy w sekcji sprawozdania biegłego rewidenta “Kluczowe sprawy badania”, gdy w rezultacie tej sprawy od biegłego rewidenta byłoby wymagane zmodyfikowanie opinii zgodnie z MSB 705 (zmienionym). (Zob. par. A5)

Opisy poszczególnych kluczowych spraw badania

13. Opis każdej kluczowej sprawy badania w sekcji sprawozdania biegłego rewidenta “Kluczowe sprawy badania” zawiera odwołanie do powiązanego(-ych) ujawnienia(-ń) w sprawozdaniu finansowym, jeżeli takie występują, i odnosi się do tego: (zob. par. A34–A41)
- (a) dlaczego sprawa została uznana za jedną ze spraw o największym znaczeniu podczas badania i w związku z tym określono ją jako kluczową sprawę badania, oraz (zob. par. A42–A45)
 - (b) jak do sprawy tej odniesiono się podczas badania. (Zob. par. A46–A51)

Okoliczności, w których sprawa ustalona jako kluczowa sprawa badania nie jest przedstawiana w sprawozdaniu biegłego rewidenta

14. Biegły rewident opisuje każdą kluczową sprawę badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że: (zob. par. A53–A56)
- (a) przepisy prawa lub regulacja uniemożliwiają publiczne ujawnienie informacji na temat tej sprawy lub (zob. par. A52)
 - (b) w niezwykle rzadkich okolicznościach biegły rewident ustala, że sprawa nie powinna być przedstawiana w sprawozdaniu biegłego rewidenta, ponieważ można byłoby racjonalnie

oczekiwać, że negatywne konsekwencje takiego przekazu przeważą nad korzyściami dla interesu publicznego; nie ma to zastosowania, jeżeli jednostka publicznie ujawniła informacje na temat tej sprawy.

Wzajemne oddziaływanie pomiędzy opisami kluczowych spraw badania i innymi elementami wymaganymi do zawarcia w sprawozdaniu biegłego rewidenta

15. Sprawa powodująca zmodyfikowaną opinię zgodnie z MSB 705 (zmienionym) lub istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym), są z natury swej kluczowymi sprawami badania. Jednakże, w takich okolicznościach, sprawy te nie są opisywane w sekcji sprawozdania biegłego rewidenta „Kluczowe sprawy badania”, a wymogi opisane w paragrafach 13-14 nie mają zastosowania. Biegły rewident raczej:
- (a) raportuje na temat tej(tych) spraw(y) zgodnie z mającym(-i) zastosowanie MSB oraz
 - (b) zawiera odwołanie do sekcji “Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)” lub sekcji “Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności” w sekcji „Kluczowe sprawy badania”. (Zob. par. A6–A7)

Forma i treść sekcji “Kluczowe sprawy badania” w innych okolicznościach

16. Jeżeli biegły rewident ustala, zależnie od faktów i okoliczności dotyczących jednostki i badania, że nie ma żadnych kluczowych spraw badania do przekazania lub, że jedynymi komunikowanymi przekazywanymi kluczowymi sprawami badania są te sprawy, do których odnosi się paragraf 15, biegły rewident zawiera odnośne stwierdzenie w odrębnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta pod nagłówkiem “Kluczowe sprawy badania”. (Zob. par. A57–A59)

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

17. Biegły rewident przedstawia osobom sprawującym nadzór:
- (a) te sprawy, które biegły rewident ustalił jako kluczowe sprawy badania, lub
 - (b) jeżeli ma to zastosowanie, zależnie od faktów i okoliczności dotyczących jednostki i badania ustalenie przez biegłego rewidenta, że nie ma żadnych kluczowych spraw badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta. (Zob. par. A60–A63)

Dokumentacja

18. Biegły rewident zawiera w dokumentacji badania:⁶(zob. par. A64)
- (a) sprawy wymagające znaczącej uwagi biegłego rewidenta, które ustalono zgodnie z paragrafem 9, oraz uzasadnienie dla ustalenia przez biegłego rewidenta co do tego, czy każda z tych spraw, jest czy nie jest kluczową sprawą badania zgodnie z paragrafem 10,
 - (b) tam, gdzie ma to zastosowanie, uzasadnienie ustalenia przez biegłego rewidenta, że nie ma żadnych kluczowych spraw badania do przekazania w sprawozdaniu biegłego rewidenta lub, że jedynymi kluczowymi sprawami badania do przedstawienia są te sprawy, których dotyczy paragraf 15 oraz
 - (c) tam, gdzie ma to zastosowanie, uzasadnienie dla ustalenia przez biegłego rewidenta nieprzedstawiania w sprawozdaniu biegłego rewidenta sprawy ustalonej jako kluczowa sprawa badania.

⁶ MSB 230 “Dokumentacja badania”, paragraf 8–11 i A6

Zastosowanie i inne materiały objaśniające

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSB (zob. par. 2)

- A1. Termin „znaczący” może zostać opisany jako relatywna ważność sprawy w danym kontekście. Znaczenie sprawy podlega osądowi przez biegłego rewidenta w kontekście, w którym jest ona rozpatrywana. Znaczenie może być rozważane w kontekście czynników ilościowych i jakościowych, takich jak relatywna wielkość, charakter i skutek dla przedmiotowej sprawy oraz wyrażone zainteresowanie zamierzonych użytkowników lub odbiorców. Dotyczy to obiektywnej analizy faktów i okoliczności, w tym charakteru i zakresu komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór.
- A2. Użytkownicy sprawozdań finansowych wyrazili zainteresowanie tymi sprawami, na temat których biegły rewident prowadził intensywny dialog z osobami sprawującymi nadzór jako część dwustronnej komunikacji wymaganej przez MSB 260 (zmieniony)⁷ i wystąpili o dodatkową przejrzystość na temat tej komunikacji. Na przykład użytkownicy wyrazili szczególne zainteresowanie zrozumieniem znaczących osądów dokonanych przez biegłego rewidenta podczas formułowania opinii na temat sprawozdania finansowego jako całości, ponieważ są one często związane z obszarami znaczącego osądu kierownika jednostki podczas sporządzania sprawozdania finansowego.
- A3. Wymaganie od biegłego rewidenta przedstawiania kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta może także wzmocnić komunikację pomiędzy biegłym rewidentem i osobami sprawującymi nadzór na temat tych spraw, a także może zwiększyć uwagę kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór odnośnie ujawnień w sprawozdaniach finansowych, do których odwołania zostały dokonane w sprawozdaniu biegłego rewidenta.
- A4. MSB 320⁸ wyjaśnia, że racjonalne jest, aby biegły rewident zakładał, że użytkownicy sprawozdań finansowych:
- (a) mają racjonalną wiedzę o działalności gospodarczej i ekonomicznej oraz o rachunkowości, a także gotowość do poznania informacji w sprawozdaniu finansowym z racjonalną starannością,
 - (b) rozumieją, że sprawozdania finansowe są sporządzane, prezentowane i badane z uwzględnieniem poziomów istotności,
 - (c) uwzględniają niepewności właściwe dla wyceny wartości szacunkowych, osądu oraz uwzględnienia przyszłych zdarzeń oraz
 - (d) podejmują racjonalne decyzje gospodarcze na podstawie informacji w sprawozdaniach finansowych.

Ponieważ sprawozdanie biegłego rewidenta towarzyszy zbadanemu sprawozdaniu finansowemu, uważa się, że użytkownikami sprawozdania biegłego rewidenta są te same osoby, co zamierzeni użytkownicy sprawozdania finansowego.

Związek pomiędzy kluczowymi sprawami badania, opinią biegłego rewidenta oraz innymi elementami sprawozdania biegłego rewidenta (zob. par. 4, 12, 15)

⁷ MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”

⁸ MSB 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”, paragraf 4

- A5. MSB 700 (zmieniony) ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących formułowania opinii na temat sprawozdań finansowych.⁹ Przedstawianie kluczowych spraw badania nie jest substytutem dla ujawnień w sprawozdaniu finansowym, których przedstawienia od kierownika jednostki wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub, które są konieczne do osiągnięcia rzetelnej prezentacji. MSB 705 (zmieniony) dotyczy okoliczności, w których biegły rewident wyciąga wniosek, że wystąpiło istotne zniekształcenie odnoszące się do odpowiedniości lub adekwatności ujawnień w sprawozdaniu finansowym.¹⁰
- A6. Gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną zgodnie z MSB 705 (zmienionym), przedstawienie opisu sprawy wywołującej zmodyfikowaną opinię w sekcji “Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)” sprzyja zrozumieniu przez zamierzonych użytkowników oraz identyfikacji takich okoliczności, gdy one występują. Oddzielenie przedstawiania tej sprawy od innych kluczowych spraw badania opisanych w sekcji “Kluczowe sprawy badania” nadaje jej zatem właściwe znaczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zobacz paragraf 15). Załącznik w MSB 705 (zmienionym) zawiera przykłady w jaki sposób na sformułowania wprowadzające w sekcji “Kluczowe sprawy badania” wpływa to, gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, a inne kluczowe sprawy badania są przekazywane w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Paragraf A58 niniejszego MSB ilustruje, w jaki sposób jest przedstawiana sekcja “Kluczowe sprawy badania”, gdy biegły rewident ustalił, że nie występują żadne inne kluczowe sprawy badania, które miałyby być przedstawione w sprawozdaniu biegłego rewidenta wykraczające poza sprawy uwzględnione w sekcji sprawozdania biegłego rewidenta “Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)” lub sekcji “Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności”.
- A7. Gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, przedstawianie innych kluczowych spraw badania byłoby nadal stosowne w celu poprawy zrozumienia badania przez zamierzonych użytkowników, i dlatego zastosowanie mają wymogi dotyczące ustalania kluczowych spraw badania. Jednakże, ponieważ opinia negatywna jest wyrażana w okolicznościach, gdy biegły rewident wyciągnął wniosek, że zniekształcenia pojedynczo lub łącznie są zarówno istotne, jak i rozległe dla sprawozdania finansowego:¹¹
- a) zależnie od znaczenia spraw(y) powodującej(-ych) opinię negatywną, biegły rewident może ustalić, że żadne inne sprawy nie są kluczowymi sprawami badania; w takich okolicznościach zastosowanie ma wymóg opisany w paragrafie 15 (zobacz paragraf A58),
 - b) jeżeli jedna lub więcej spraw innych niż sprawa(-e) powodująca(-e) opinię negatywną zostają ustalone jako kluczowe sprawy badania, jest szczególnie ważne, aby opisy takich innych kluczowych spraw badania nie sugerowały, że sprawozdanie finansowe jako całość jest bardziej wiarygodne w odniesieniu do tych spraw, niż byłoby to odpowiednie w danych okolicznościach, ze względu na opinię negatywną (zobacz paragraf A47).
- A8. MSB 706 (zmieniony)¹² ustanawia mechanizmy dla biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe wszystkich jednostek, aby zamieścić dodatkowy przekaz w sprawozdaniu biegłego rewidenta poprzez wykorzystanie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi oraz akapitów zawierających inne sprawy, gdy biegły rewident uważa dokonanie tego za konieczne. W takich

⁹ MSB 700 (zmieniony), paragrafy 10–15 i A1–A15

¹⁰ Zobacz paragraf A7 MSB 705 (zmienionego).

¹¹ MSB 705 (zmieniony), paragraf 8

¹² MSB 706 (zmieniony) “*Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”

przypadkach akapity te są przedstawiane odrębnie od sekcji “Kluczowe sprawy badania” w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Gdy sprawa została określona jako kluczowa sprawa badania, wykorzystanie tych akapitów nie jest substytutem dla opisu poszczególnych kluczowych spraw badania zgodnie z paragrafem 13.¹³ MSB 706 (zmieniony) zapewnia dalsze wytyczne dotyczące powiązań pomiędzy kluczowymi sprawami badania oraz akapitami objaśniającymi ze zwróceniem uwagi zgodnie z tym MSB.¹⁴

Ustalanie kluczowych spraw badania (Zob. par. 9–10)

Ustalanie kluczowych spraw związanych z badaniem (Zob. par. 9–10)

- A9. Proces podejmowania decyzji przez biegłego rewidenta podczas ustalania kluczowych spraw badania jest zaprojektowany tak, aby wybrać mniejszą liczbę spraw spośród spraw przekazywanych osobom sprawującym nadzór, które to sprawy na podstawie osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres.
- A10. Ustalenie przez biegłego rewidenta kluczowych spraw badania jest ograniczone do tych najbardziej znaczących spraw w badaniu sprawozdania finansowego za bieżący okres, nawet gdy przedstawiono porównawcze sprawozdania finansowe (tj. nawet wtedy, gdy opinia biegłego rewidenta odnosi się do każdego okresu, za który prezentowane są sprawozdania finansowe.)¹⁵
- A11. Pomimo tego, że ustalenie przez biegłego rewidenta kluczowych spraw badania dotyczy badania sprawozdania finansowego za bieżący okres, a niniejszy MSB nie wymaga od biegłego rewidenta aktualizowania kluczowych spraw badania zawartych w sprawozdaniu biegłego rewidenta za poprzedni okres, niemniej jednak może być przydatne dla biegłego rewidenta, aby rozważyć, czy sprawa, która była kluczową sprawą badania w badaniu sprawozdania finansowego za poprzedni okres, nadal jest kluczową sprawą badania w badaniu sprawozdania finansowego za bieżący okres.

Sprawy, które wymagają znaczącej uwagi biegłego rewidenta (zob. par. 9)

Rozważania podczas ustalania tych spraw, które wymagają znaczącej uwagi biegłego rewidenta (Zob. par. 9)

- A12. Pojęcie znaczącej uwagi biegłego rewidenta uwzględnia, że badanie jest oparte na ryzyku i skupia się na identyfikacji i ocenie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania odpowiadających na te ryzyka oraz uzyskiwaniu dowodów badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby dostarczyć podstawy dla opinii biegłego rewidenta. Dla poszczególnego salda konta, klasy transakcji lub ujawnień, im wyższa jest ocena ryzyka biegłego rewidenta na poziomie stwierdzenia, tym większe i częstsze zastosowanie osądu jest wymagane przy planowaniu i przeprowadzaniu procedur badania oraz przy ocenie ich wyników. Podczas projektowania dalszych procedur badania od biegłego rewidenta wymagane jest uzyskanie tym bardziej przekonujących dowodów badania, im wyższa jest ocena ryzyka przez biegłego rewidenta.¹⁶ Biegły rewident może zwiększyć ilość dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej stosowne lub wiarygodne, kiedy uzyskanie bardziej przekonujących dowodów badania spowodowane jest wyższą oceną ryzyka, na przykład poprzez położenie większego nacisku na uzyskiwanie

¹³ Zobacz paragrafy 8(b) i 10(b) MSB 706 (zmienionego).

¹⁴ MSB 706 (zmieniony), paragrafy A1–A3

¹⁵ Zobacz MSB 710 “Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe”.

¹⁶ MSB 330 “Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka”, paragraf 7(b)

dowodów od stron trzecich lub poprzez uzyskiwanie dowodów potwierdzających z wielu niezależnych źródeł.¹⁷

- A13. Zatem, sprawy, które stanowią wyzwania biegłego rewidenta podczas uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów badania lub stawiają wyzwania biegłemu rewidentowi podczas formułowania opinii na temat sprawozdania finansowego mogą być szczególnie stosowne podczas ustalania przez biegłego rewidenta kluczowych spraw badania.
- A14. Obszary znaczącej uwagi biegłego rewidenta często odnoszą się do obszarów złożonych oraz znaczącego osądu kierownika jednostki w sprawozdaniu finansowym, a przez to często wymagają trudnych lub złożonych osądów biegłego rewidenta. To z kolei często oddziałuje na ogólną strategię badania biegłego rewidenta, alokację zasobów oraz stopień natężenia badania w odniesieniu do takich spraw. Skutki te mogą obejmować, na przykład, stopień zaangażowania personelu wyższego szczebla podczas zlecenia badania lub zaangażowanie eksperta powołanego przez biegłego rewidenta lub osób posiadających wiedzę ekspercką w specjalistycznym obszarze rachunkowości lub badania, zaangażowanych lub zatrudnionych przez firmę w celu odniesienia się do tych obszarów.

~~A15. Różne MSB wymagają szczególnej komunikacji z osobami sprawującymi nadzór oraz innymi osobami, która może odnosić się do obszarów znaczącej uwagi biegłego rewidenta. Na przykład:~~

- ~~• MSB 260 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta informowania osób sprawujących nadzór o znaczących trudnościach napotkanych podczas badania, jeżeli takie wystąpiły¹⁸; MSB uznają potencjalne trudności w odniesieniu do, na przykład:
 - ~~○ transakcji ze stronami powiązаныmi¹⁹, w szczególności ograniczenia zdolności biegłego rewidenta do uzyskania dowodów badania, że wszystkie inne aspekty transakcji ze stronami powiązаныmi (inne niż cena) są równoważne tym dla podobnej transakcji na warunkach rynkowych;~~
 - ~~○ ograniczenia w badaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego, na przykład tam, gdzie dostęp zespołu przeprowadzającego badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego do informacji mógł zostać ograniczony²⁰;~~~~
- ~~• MSB 220 ustanawia wymogi dla kluczowego biegłego rewidenta w odniesieniu do przeprowadzenia odpowiedniej konsultacji w trudnych lub spornych sprawach²¹; na przykład biegły rewident może skonsultować z innymi osobami wewnątrz firmy lub na zewnątrz znaczącą sprawę merytoryczną/techniczną, co może być wskazówką, że jest to kluczowa sprawa badania; od kluczowego biegłego rewidenta wymagane jest także omówienie, między innymi, znaczących spraw powstających podczas zlecenia badania z osobą dokonującą przeglądu kontroli jakości zlecenia.²²~~

~~A15. Różne MSB wymagają szczególnej komunikacji z osobami sprawującymi nadzór oraz innymi osobami, która może odnosić się do obszarów znaczącej uwagi biegłego rewidenta. Na przykład:~~

¹⁷ MSB 330, paragraf A19

¹⁸ MSB 260 (zmieniony), paragrafy 16(b) i A21

¹⁹ MSB 550 "Podmioty powiązane", paragraf A42

²⁰ MSB 600 "Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) — uwagi szczególne", paragraf 49(d)

²¹ MSB 220 "Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych", paragraf 18

²² MSB 220, paragraf 19

- MSB 260 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta informowania osób sprawujących nadzór o znaczących trudnościach napotkanych podczas badania, jeżeli takie wystąpiły¹⁸; MSB uznają potencjalne trudności w odniesieniu do, na przykład:
 - transakcji ze stronami powiązаныmi¹⁹, w szczególności ograniczenia zdolności biegłego rewidenta do uzyskania dowodów badania, że wszystkie inne aspekty transakcji ze stronami powiązаныmi (inne niż cena) są równoważne tym dla podobnej transakcji na warunkach rynkowych,
 - ograniczenia w badaniu grupy, na przykład tam, gdzie dostęp zespołu przeprowadzającego zlecenie dla grupy do informacji mógł zostać ograniczony²⁰.
- MSB 220 (zmieniony) ustanawia wymogi dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie w odniesieniu do przeprowadzenia odpowiedniej konsultacji w trudnych lub spornych sprawach, sprawach, w których polityki lub procedury firmy wymagają konsultacji²¹ oraz w innych sprawach, które według zawodowego osądu partnera odpowiedzialnego za zlecenie, wymagają konsultacji. Na przykład biegły rewident może skonsultować z innymi osobami wewnątrz firmy lub na zewnątrz znaczącą sprawę merytoryczną, co może być wskazówką, że jest to kluczowa sprawa badania; od partnera odpowiedzialnego za zlecenie wymagane jest także omówienie, między innymi, znaczących spraw i znaczących osądów powstających podczas zlecenia badania z kontrolerem jakości wykonania zlecenia²².

Rozważania podczas ustalania tych spraw, które wymagają znaczącej uwagi biegłego rewidenta (zob. par. 9)

- A16. Biegły rewident może wypracować wstępny pogląd na etapie planowania na temat spraw, które prawdopodobnie będą obszarami znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas badania, a przez to mogą być kluczowymi sprawami badania. Biegły rewident może przekazać to osobom sprawującym nadzór podczas omówienia planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania zgodnie z MSB 260 (zmienionym). Jednakże ustalenie przez biegłego rewidenta kluczowych spraw badania jest oparte na wynikach badania lub dowodach uzyskanych w trakcie badania.
- A17. Paragraf 9 zawiera specyficzne wymagane rozważania podczas ustalania przez biegłego rewidenta tych spraw, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta. Te rozważania skupiają się na charakterze spraw przekazywanych osobom sprawującym nadzór, które to sprawy są często połączone ze sprawami ujawnianymi w sprawozdaniach finansowych i są przeznaczone, aby odzwierciedlać obszary badania sprawozdania finansowego, które mogą być szczególnie interesujące dla zamierzonych użytkowników. Fakt, że te rozważania są wymagane, w zamierzeniu nie ma sugerować, że sprawy powiązane z nimi są zawsze kluczowymi sprawami badania; raczej sprawy powiązane z takimi szczególnymi rozważaniami są kluczowymi sprawami badania tylko wtedy, jeżeli zostało ustalone, że są najbardziej znaczące podczas badania zgodnie z paragrafem 10. Ponieważ rozważania mogą być wzajemnie powiązane (np. sprawy odnoszące się do okoliczności opisanych w paragrafach 9(b)-(c) mogą zostać także zidentyfikowane jako znaczące ryzyka), zastosowanie

¹⁸ MSB 260 (zmieniony), paragrafy 16(b) i A21.

¹⁹ MSB 550 „Strony powiązane”, paragraf A42.

²⁰ MSB 600 „Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”, paragraf 49(d).

²¹ MSB 220 (zmieniony) „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”, paragraf 35.

²² MSB 220 (zmieniony), paragraf 36.

więcej niż jednego rozważania do poszczególnej sprawy przekazywanej osobom sprawującym nadzór może zwiększyć prawdopodobieństwo zidentyfikowania tej sprawy przez biegłego rewidenta jako kluczowej sprawy badania.

- A18. Dodatkowo do spraw, które odnoszą się do szczególnych wymaganych rozważań w paragrafie 9, mogą wystąpić inne sprawy przekazywane osobom sprawującym nadzór, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta i które przez to mogą być ustalone jako kluczowe sprawy badania zgodnie z paragrafem 10. Takie sprawy mogą obejmować, na przykład, sprawy mające związek z przeprowadzaniem badaniem, które mogą nie być wymagane do ujawnienia w sprawozdaniach finansowych. Na przykład, wdrożenie nowego systemu informacyjnego (lub znaczące zmiany do istniejącego systemu informacyjnego) w trakcie okresu może być obszarem znaczącej uwagi biegłego rewidenta, w szczególności, jeżeli taka zmiana miała znaczący wpływ na ogólną strategię badania biegłego rewidenta lub odnosiła się do znaczącego ryzyka (np. zmiany do systemu wpływające na ujmowanie przychodów).

~~Obszary wyższego ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia lub znaczące ryzyka zidentyfikowane zgodnie z MSB 315 (zmienionym) (zob. par. 9(a))~~

Obszary o podwyższonym oszacowanym ryzyku istotnego zniekształcenia lub znaczących ryzykach zidentyfikowanych zgodnie z MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) (Zob. par. 9(a))

- A19. MSB 260 (zmieniony) wymaga, aby biegły rewident przedstawiał osobom sprawującym nadzór znaczące ryzyka zidentyfikowane przez biegłego rewidenta.²³ Paragraf A13 MSB 260 (zmienionego) wyjaśnia, że biegły rewident może także informować osoby sprawujące nadzór to, w jaki sposób biegły rewident planuje zareagować na obszary wyższych ocenionych ryzyk istotnego zniekształcenia.

~~A20. MSB 315 (zmieniony) definiuje znaczące ryzyko jako zidentyfikowane i ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, które według osądu biegłego rewidenta wymaga szczególnego rozważenia podczas badania. Obszary znaczącego osądu kierownika jednostki oraz znaczące nietypowe transakcje mogą często być identyfikowane jako znaczące ryzyka. Znaczące ryzyka są przez to często obszarami, które wymagają znaczącej uwagi biegłego rewidenta.~~

A20. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) definiuje znaczące ryzyko jako zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia, w przypadku którego oszacowanie ryzyka nieodłącznego jest zbliżone do górnej granicy skali ryzyka nieodłącznego ze względu na stopień, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na połączenie prawdopodobieństwa wystąpienia zniekształcenia i wielkości potencjalnego zniekształcenia w przypadku wystąpienia takiego zniekształcenia²⁴. Obszary charakteryzujące się znacznym osądem kierownictwa oraz znaczące nietypowe transakcje mogą być często zidentyfikowane jako znaczące ryzyka. Znaczące ryzyka są zatem często obszarami, które wymagają znacznej uwagi biegłego rewidenta.

- A21. Jednakże, może tak nie być w przypadku wszystkich znaczących ryzyk. Na przykład, MSB 240 zakłada, że występują ryzyka oszustwa w ujmowaniu przychodów i wymaga od biegłego rewidenta traktowania tych ocenionych ryzyk istotnego zniekształcenia ze względu na oszustwo jako znaczące

²³ MSB 260 (zmieniony), paragraf 15

²⁴ MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 12(l).

ryzyka.²⁵ Dodatkowo MSB 240 wskazuje, że ze względu na nieprzewidywalny sposób, w jaki może dojść do obchodzenia kontroli przez kierownika jednostki, jest to ryzyko istotnego zniekształcenia ze względu na oszustwo, a więc znaczące ryzyko.²⁶ Zależnie od ich charakteru ryzyka te mogą nie wymagać znaczącej uwagi biegłego rewidenta, a przez to nie byłyby rozważane podczas ustalania kluczowych spraw badania przez biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem 10.

A22. MSB 315 (zmieniony) wyjaśnia, że ocena przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia może ulec zmianie podczas trwania badania, ponieważ uzyskiwane są dodatkowe dowody badania.²⁷ Korekta oceny ryzyka przez biegłego rewidenta oraz ponowna ocena planowanych procedur badania w odniesieniu do konkretnego obszaru sprawozdania finansowego (tj. znacząca zmiana w podejściu do badania, na przykład, jeżeli ocena ryzyka przez biegłego rewidenta była oparta na oczekiwaniu, że pewne kontrole działały skutecznie, a biegły rewident uzyskał dowody badania, że nie działały one skutecznie przez okres objęty badaniem, szczególnie w obszarze z wyższym ocenionym ryzykiem istotnego zniekształcenia) może skutkować tym, że obszar zostanie ustalony jako ten wymagający znaczącej uwagi biegłego rewidenta.

~~Znaczące osądy biegłego rewidenta odnoszące się do obszarów w sprawozdaniu finansowym, które wymagały znaczącego osądu kierownika jednostki, w tym szacunków księgowych, które zostały zidentyfikowane jako mające wysoką niepewność oszacowania (zob. par. 9(b))~~

Znaczące osądy biegłego rewidenta odnoszące się do obszarów w sprawozdaniu finansowym, które wymagały znaczącego osądu kierownika jednostki, w tym szacunków księgowych, które są wysoce podatne na niepewność szacowania (zob. par. 9(b)).

A23. MSB 260 (zmieniony) wymaga, aby biegły rewident przedstawił osobom sprawującym nadzór spojrzenie biegłego rewidenta na temat znaczących aspektów jakościowych stosowanych zasad rachunkowości jednostki, w tym polityk rachunkowości, szacunków księgowych oraz ujawnień w sprawozdaniach finansowych.²⁸ W wielu przypadkach odnosi się to do istotnych szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień, które prawdopodobnie będą obszarami znaczącej uwagi biegłego rewidenta, i także mogą być zidentyfikowane jako znaczące ryzyka.

~~A24. Jednakże, użytkownicy sprawozdań finansowych podkreślali swoje zainteresowanie szacunkami księgowymi, które zostały zidentyfikowane jako mające wysoką niepewność oszacowania zgodnie z MSB 540²⁹, które mogą nie zostać ustalone jako znaczące ryzyka. Między innymi, takie szacunki są silnie zależne od osądu kierownika jednostki i są często najbardziej złożonymi obszarami sprawozdania finansowego, a mogą wymagać zaangażowania zarówno eksperta powołanego przez kierownika jednostki, jak i eksperta powołanego przez biegłego rewidenta. Użytkownicy podkreślali także, że zasady (-) rachunkowości, które mają znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe (oraz znaczące zmiany do tych zasad (polityk)) są stosowne dla zrozumienia sprawozdań finansowych, szczególnie w okolicznościach, gdzie stosowane przez jednostkę zasady (polityki) nie są spójne z innymi w jej branży.~~

²⁵ MSB 240 "Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw", paragrafy 26–27

²⁶ MSB 240, paragraf 31

²⁷ MSB 315 (zmieniony), paragraf 31

²⁸ MSB 260 (zmieniony), paragraf 16(a)

²⁹ ~~Zobacz paragrafy 10–11 MSB 540 "Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień".~~

A24. Jednakże, użytkownicy sprawozdań finansowych podkreślali swoje zainteresowanie szacunkami księgowymi, które są wysoce podatne na niepewność szacowania (zobacz MSB 540 (zmieniony)³⁰), które mogą nie zostać ustalone jako znaczące ryzyka. Między innymi, takie szacunki są silnie zależne od osądu kierownika jednostki i są często najbardziej złożonymi obszarami sprawozdania finansowego, a mogą wymagać zaangażowania zarówno eksperta powołanego przez kierownika jednostki, jak i eksperta powołanego przez biegłego rewidenta. Użytkownicy podkreślali także, że zasady rachunkowości, które mają znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe (oraz znaczące zmiany do tych zasad (polityk)) są stosowne dla zrozumienia sprawozdań finansowych, szczególnie w okolicznościach, gdzie stosowane przez jednostkę zasady (polityki) nie są spójne z innymi w jej branży.

Wpływ na badanie znaczących zdarzeń lub transakcji, które wydarzyły się w okresie sprawozdawczym (zob. par. 9(c))

A25. Zdarzenia lub transakcje, które miały znaczący wpływ na sprawozdania finansowe lub badanie mogą być obszarami znaczącej uwagi biegłego rewidenta i mogą być zidentyfikowane jako znaczące ryzyka. Na przykład biegły rewident może prowadzić obszernie dyskusje z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór na różnych etapach badania na temat skutku dla sprawozdania finansowego znaczących transakcji ze stronami powiązanych lub znaczących transakcji, które są poza zwykłą działalnością operacyjną jednostki lub, które w inny sposób wydają się nietypowe.³¹ Kierownik jednostki mógł dokonywać trudnych lub złożonych osądów w odniesieniu do ujęcia, wyceny, prezentacji lub ujawniania informacji o takich transakcjach, które mogły mieć znaczący wpływ na ogólną strategię biegłego rewidenta.

A26. Znaczące gospodarcze, księgowo, regulacyjne, branżowe lub inne wydarzenia, które wpływały na założenia lub osądy kierownika jednostki, mogą także wpływać na ogólne podejście biegłego rewidenta do badania i skutkować sprawą wymagającą znaczącej uwagi biegłego rewidenta.

Sprawy najbardziej znaczące (zob. par. 10)

A27. Sprawy, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta mogą także skutkować znaczącą interakcją z osobami sprawującymi nadzór. Rodzaj i zakres komunikowania się na temat takich spraw z osobami sprawującymi nadzór często dostarcza wskazówki, które sprawy są najbardziej znaczące podczas badania. Na przykład biegły rewident mógł mieć bardziej dogłębne, częstsze lub silniejsze interakcje z osobami sprawującymi nadzór odnośnie trudniejszych i bardziej złożonych spraw, takich jak zastosowanie znaczących polityk rachunkowości, które były przedmiotem znaczącego osądu biegłego rewidenta lub kierownika jednostki.

A28. Pojęcie najbardziej znaczących spraw ma zastosowanie w kontekście jednostki i przeprowadzonego badania. Jako takie, ustalenie i przedstawienie kluczowych spraw badania przez biegłego rewidenta są przeznaczone do identyfikacji spraw szczególnych dla badania i do dokonania osądu na temat ich ważności względem innych spraw podczas badania.

A29. Inne rozważania, które mogą być stosowne dla ustalania względnej ważności sprawy przekazywanej osobom sprawującym nadzór oraz czy taka sprawa jest kluczową sprawą badania, obejmują:

³⁰ Zobacz paragrafy 16-17 MSB 540 (zmieniony) „*Badanie wartości szacunkowych i powiązanych ujawnień*”.

³¹ Zobacz paragrafy 16(a), 16(c) i A22, oraz załącznik 2 do MSB 260 (zmieniony).

- ważność sprawy dla zrozumienia sprawozdania finansowego jako całości przez zamierzonych użytkowników, w szczególności jej istotność dla sprawozdania finansowego,
- charakter danej zasady () rachunkowości odnoszącej się do sprawy lub złożoność lub subiektywizm przy wyborze przez kierownika jednostki odpowiedniej polityki w porównaniu do innych jednostek w tej samej branży,
- charakter i istotność, ilościowo lub jakościowo, skorygowanych i zsumowanych nieskorygowanych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem, odnoszących się do spraw, jeżeli takie występują,
- charakter i zakres pracy przy badaniu potrzebny do zareagowania na sprawę, w tym:
 - zakres specjalistycznych umiejętności lub wiedzy potrzebny do zastosowania procedur badania, w celu zareagowania na sprawę lub oceny wyników tych procedur, jeżeli takie występują,
 - charakter konsultacji na zewnątrz zespołu przeprowadzającego zlecenie odnośnie spraw,
- charakter i waga trudności podczas stosowania procedur badania, oceny wyników tych procedur oraz uzyskiwania stosownych i wiarygodnych dowodów, na których oparta będzie opinia biegłego rewidenta, w szczególności, gdy osądy biegłego rewidenta stają się bardziej subiektywne,
- waga wszelkich zidentyfikowanych słabości kontroli stosownych dla sprawy,
- czy sprawa wymagała wielu odrębnych, ale powiązanych rozważań dotyczących badania; na przykład, kontrakty długoterminowe mogą wymagać znaczącej uwagi biegłego rewidenta w odniesieniu do ujmowania przychodów, sporu sądowego lub innych zobowiązań warunkowych, i może mieć wpływ na inne szacunki księgowe.

A30. Ustalenie, które i jak wiele z tych spraw, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta było najbardziej znaczącymi podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres jest sprawą zawodowego osądu. Na liczbę kluczowych spraw badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta może mieć wpływ rozmiar i złożoność jednostki, charakter jej działalności gospodarczej i otoczenie oraz fakty i okoliczności zlecenia badania. Ogólnie, im większa liczba spraw wstępnie ustalona jako kluczowe sprawy badania, tym bardziej biegły rewident może potrzebować ponownego rozważenia, czy każda z tych spraw spełnia definicję kluczowej spraw badania. Drobiazgowo listy kluczowych spraw badania mogą być przeciwieństwem koncepcji takich spraw jako tych najbardziej znaczących podczas badania.

Przedstawianie kluczowych spraw badania

Odrębna sekcja w sprawozdaniu biegłego rewidenta "Kluczowe sprawy badania" (zob. par. 11)

- A31. Umieszczenie odrębnej sekcji „Kluczowe sprawy badania” blisko opinii biegłego rewidenta może nadać znaczenie tym informacjom i potwierdzić dostrzegalną wartość dla zamierzonych użytkowników informacji specyficznych dla zlecenia.
- A32. Kolejność prezentacji poszczególnych spraw w sekcji “Kluczowe sprawy badania” jest sprawą zawodowego osądu. Na przykład, takie informacje mogą być uszeregowane w kolejności względnej ważności, na podstawie osądu biegłego rewidenta, lub mogą odpowiadać sposobowi, w jaki sprawy są ujawnione w sprawozdaniach finansowych. Zamiarem wymogu opisanego w paragrafie 11 jest podanie nagłówków podtytułów w celu dalszego rozróżnienia spraw.

A33. Gdy prezentowane są porównawcze informacje finansowe, sformułowanie wprowadzające w sekcji "Kluczowe sprawy badania" jest dostosowane w celu zwrócenia uwagi na fakt, że opisane kluczowe sprawy badania odnoszą się tylko do badania sprawozdania finansowego za bieżący okres i może zawierać odwołanie do określonego okresu objętego tymi sprawozdaniem finansowym (np. „za rok zakończony 31 grudnia 20X1 roku”).

Opisy poszczególnych kluczowych spraw badania (zob. par. 13)

A34. Adekwatność opisu kluczowej sprawy badania jest sprawą zawodowego osądu. Opis kluczowej sprawy badania w zamierzeniu ma dostarczyć zwięzłego i zrównoważonego wyjaśnienia w celu umożliwienia zamierzonym użytkownikom zrozumienia, dlaczego sprawa była jedną z najbardziej znaczących podczas badania oraz w jaki sposób do spraw odniesiono się podczas badania. Ograniczenie wykorzystania wysoce specjalistycznych pojęć z zakresu rewizji finansowej pomaga także zamierzonym użytkownikom nieposiadającym wystarczającej wiedzy na w zakresie rewizji finansowej, zrozumieć podstawy skupienia się biegłego rewidenta na poszczególnych sprawach podczas badania. Charakter i zakres informacji przekazywanych przez biegłego rewidenta w zamierzeniu ma być zrównoważony w kontekście odpowiedzialności odpowiednich stron (tj. dla biegłego rewidenta dostarczenie użytecznych informacji w zwięzłej i zrozumiałej formie, nie będąc jednocześnie, co byłoby nieodpowiednie, dostarczycielem źródłowych informacji na temat jednostki).

A35. Źródłowe informacje są wszelkimi informacjami na temat jednostki, które w innym wypadku nie zostałyby publicznie udostępnione przez jednostkę (np. nie były zawarte w sprawozdaniach finansowych lub innych informacjach dostępnych na dzień sprawozdania biegłego rewidenta, lub nie odnoszono się do nich w innych ustnych lub pisemnych komunikatach kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór, takich jak wstępne komunikaty o informacjach finansowych lub streszczenia inwestorskie). Przekazywanie takich informacji należy do obowiązków kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór.

A36. Jest odpowiednie, aby biegły rewident starał się unikać opisu kluczowej sprawy badania nieodpowiednio dostarczając źródłowych informacji na temat jednostki. Opis kluczowej sprawy badania nie jest zwykle sam w sobie źródłową informacją na temat jednostki, ponieważ opisuje on sprawę w kontekście badania. Jednakże biegły rewident może uznać za konieczne zawarcie dodatkowych informacji w celu wyjaśnienia dlaczego sprawa została uznana za jedną z najbardziej znaczących podczas badania, a przez to ustalona jako kluczowa sprawa badania, a także w jaki sposób odniesiono się do sprawy w trakcie badania, pod warunkiem, że ujawnienie takich informacji nie jest zabronione przez przepisy prawa lub regulację. Gdy takie informacje są określone przez biegłego rewidenta jako niezbędne, biegły rewident może raczej zachęcać kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór do ujawnienia dodatkowych informacji, zamiast przekazać źródłowe informacje w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

A37. Kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór mogą podjąć decyzję o zawarciu nowych lub ulepszonych ujawnień w sprawozdaniu finansowym lub innym miejscu w raporcie rocznym odnoszących się do kluczowych spraw badania w świetle faktu, że sprawa będzie przekazywana w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Takie nowe lub ulepszone ujawnienia, na przykład, mogą być przedstawione w celu dostarczenia bardziej rozbudowanych informacji dotyczących wrażliwości kluczowych założeń zastosowanych w szacunkach księgowych lub uzasadnienia jednostki dla określonej stosowanej zasady lub polityki księgowej, gdy według mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej istnieją akceptowalne alternatywy.

- A38. MSB 720 (zmieniony) definiuje pojęcie raportu rocznego i wyjaśnia, że dokumenty takie jak sprawozdanie zarządu z działalności, komentarz kierownika jednostki lub przegląd operacyjny i finansowy lub podobne sprawozdania sporządzone przez osoby sprawujące nadzór (np. sprawozdanie rady nadzorczej), oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej, korporacyjnego oświadczenie o ładzie korporacyjnym lub sprawozdania z kontroli wewnętrznej i oceny ryzyka mogą stanowić część raportu rocznego.³² MSB 720 (zmieniony) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta odnoszącej się do innych informacji zawartych w raporcie rocznym. Pomimo że opinia biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego nie obejmuje innych informacji, biegły rewident może rozważyć te informacje, jak również inne publicznie dostępne komunikaty jednostki lub inne wiarygodne źródła, podczas formułowania opisu kluczowej sprawy badania.
- A39. Dokumentacja badania sporządzona podczas badania może być także użyteczna dla biegłego rewidenta podczas formułowania opisu kluczowej sprawy badania. Na przykład, pisemny przekaz lub dokumentacja biegłego rewidenta z przekazu ustnego dla osób sprawujących nadzór oraz inna dokumentacja badania dostarcza użytecznej podstawy dla przekazu biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Jest tak, ponieważ dokumentacja badania zgodnie z MSB 230 w zamierzeniu ma się odnosić do znaczących spraw pojawiających się podczas badania, wniosków wyciągniętych na ich temat oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków i służy jako zapis rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu przeprowadzonych procedur badania, wyników tych procedur oraz uzyskanych dowodów badania. Taka dokumentacja może pomagać biegłemu rewidentowi w opracowaniu opisu kluczowych spraw badania, który wyjaśnia znaczenie spraw, a także w zastosowaniu wymogu opisanego w paragrafie 18.

Odwołanie do miejsca, gdzie sprawa jest ujawniona w sprawozdaniach finansowych (zob. par. 13)

- A40. Paragrafy 13(a)-(b) wymagają opisu każdej kluczowej sprawy badania w celu wyjaśnienia dlaczego biegły rewident uważał, że sprawa jest jedną z najbardziej znaczących podczas badania oraz, w jaki sposób odniesiono się do sprawy podczas badania. Dlatego też opis kluczowych spraw badania nie jest zwykłym powtórzeniem tego, co zostało ujawnione w sprawozdaniach finansowych. Jednakże, odwołanie do wszelkich powiązanych ujawnień umożliwia zamierzonym użytkownikom dalsze zrozumienie, w jaki sposób kierownik jednostki odniósł się do sprawy podczas sporządzania sprawozdania finansowego.
- A41. Dodatkowo odwołując się do powiązanego(-ych) ujawnienia(-ń), biegły rewident może zwrócić uwagę na ich kluczowe aspekty. Zakres ujawnienia przez kierownika jednostki na temat szczególnych aspektów lub czynników w odniesieniu do tego, w jaki sposób poszczególna sprawa wpływa na sprawozdania finansowe za bieżący okres może pomóc biegłemu rewidentowi we wskazaniu poszczególnych aspektów tego, w jaki sposób odniesiono się do spraw podczas badania, tak aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć, dlaczego sprawa jest kluczową sprawą badania. Na przykład:
- gdy jednostka podaje rozbudowane ujawnienie na temat szacunków księgowych, biegły rewident może zwrócić uwagę na ujawnienie kluczowych założeń, ujawnienie zakresu możliwych wyników oraz inne jakościowe i ilościowe ujawnienia odnoszące się do kluczowych źródeł niepewności szacunku lub krytycznych szacunków księgowych, jako część wyjaśnienia, dlaczego sprawa była jedną z najbardziej znaczących podczas badania oraz w jaki sposób odniesiono się do sprawy podczas badania,

³² MSB 720 (zmieniony) "Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji", paragrafy 12(a) i A1-A3

- gdy biegły rewident wyciąga wniosek zgodnie z MSB 570 (zmienionym), że nie istnieje żadna istotna niepewność odnosząca się do zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident może mimo wszystko ustalić, że jedna lub więcej spraw odnoszących się do tego wniosku i wynikająca z pracy biegłego rewidenta według MSB 570 (zmienionego) jest kluczową sprawą badania; w takich okolicznościach opis biegłego rewidenta takiej kluczowej sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta mógłby zawierać aspekty zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków ujawnionych w sprawozdaniach finansowych, takich jak znaczne straty operacyjne, możliwości zaciągnięcia kredytów, oraz możliwe refinansowanie zadłużenia, lub niezgodność z umowami pożyczek oraz powiązane czynniki łagodzące.³³

Dlaczego biegły rewident rozważał, że sprawa jest jedną z najbardziej znaczących podczas badania (zob. par. 13(a))

- A42. Opis kluczowej sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta w zamierzeniu ma zapewnić wgląd dlaczego sprawa została ustalona jako kluczowa sprawa badania. Zatem, wymogi opisane w paragrafach 9-10 oraz materiały dotyczące zastosowania opisane w paragrafach A12-A29 odnoszące się do ustalania kluczowych spraw badania mogą być także pomocne dla biegłego rewidenta podczas rozważania, jak takie sprawy mają być przekazywane w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Na przykład, wyjaśnienie czynników, które prowadziły biegłego rewidenta do wniosku, że konkretna sprawa wymagała znaczącej uwagi biegłego rewidenta oraz była najbardziej znacząca podczas badania prawdopodobnie jest interesująca dla zamierzonych użytkowników.
- A43. Stosowność informacji dla zamierzonych użytkowników jest przedmiotem rozważania dla biegłego rewidenta podczas ustalania, co zawrzeć w opisie kluczowej sprawy badania. Może to obejmować rozważenie, czy opis umożliwiłby lepsze zrozumienie badania i osądów biegłego rewidenta.
- A44. Odnoszenie sprawy bezpośrednio do konkretnych okoliczności dotyczących jednostki może także pomóc zminimalizować możliwość, że takie opisy z biegiem czasu stają się nadmiernie wystandaryzowane i mniej użyteczne. Na przykład, pewne sprawy mogą być ustalone jako kluczowe sprawy badania w konkretnej branży przez wiele jednostek ze względu na okoliczności w tej branży lub złożoność w sprawozdawczości finansowej. Podczas opisywania, dlaczego biegły rewident uznał sprawę za tę o największym znaczeniu, w celu uczynienia opisu bardziej stosownym dla zamierzonych użytkowników, może być pomocne dla biegłego rewidenta podkreślenie aspektów specyficznych dla jednostki (np. okoliczności, które wpływały na osądy dokonane w sprawozdaniach finansowych za bieżący okres). Może to być także ważne podczas opisywania kluczowej sprawy badania, która powtarza się w kolejnych okresach.
- A45. Opis może także odwoływać się do głównych rozważań, które doprowadziły biegłego rewidenta, w okolicznościach badania, do ustalenia sprawy jako tej o największym znaczeniu, na przykład:
- warunki gospodarcze, które wpływały na zdolność biegłego rewidenta do uzyskania dowodów badania, na przykład nie płynne rynki dla pewnych instrumentów finansowych,
 - nowe lub pojawiające się zasady (polityki) rachunkowości, na przykład specyficzne dla jednostki lub specyficzne dla branży sprawy, na temat których zespół wykonujący zlecenie konsultował się wewnątrz firmy,

³³ Zobacz paragraf A3 MSB 570 (zmieniony).

- zmiany w strategii jednostki lub modelu gospodarczym, które miały istotny wpływ na sprawozdania finansowe.

W jaki sposób odniesiono się do sprawy podczas badania (zob. par. 13(b))

A46. Ilość szczegółów, które mają zostać przekazane w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w celu opisanie w jaki sposób podczas badania odniesiono się do kluczowej sprawy badania jest sprawą zawodowego osądu. Zgodnie z paragrafem 13(b) biegły rewident może opisać:

- aspekty reakcji biegłego rewidenta lub podejścia, które były najbardziej stosowne dla danej sprawy lub specyficzne dla ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia,
- krótki przegląd przeprowadzonych procedur,
- wskazanie wyniku procedur biegłego rewidenta, lub
- kluczowe obserwacje w odniesieniu do sprawy,

lub kombinację tych elementów.

Przepisy prawa lub regulacja lub krajowe standardy badania mogą nakazywać szczególną formę lub treść dla opisu kluczowej sprawy badania lub mogą uszczegóławiać zawarcie jednego lub więcej spośród tych elementów.

A47. Aby zamierzeni użytkownicy zrozumieli zarówno znaczenie kluczowej sprawy badania w kontekście badania sprawozdania finansowego jako całości, jak i powiązanie pomiędzy kluczowymi sprawami badania i innymi elementami sprawozdania biegłego rewidenta, w tym opinią biegłego rewidenta, może być konieczne zachowanie staranności, aby język używany w opisie kluczowej sprawy badania:

- nie sugerował, że sprawa nie została odpowiednio rozwiązana przez biegłego rewidenta podczas formułowania opinii na temat sprawozdania finansowego,
- odnosił sprawę bezpośrednio do szczególnych okoliczności jednostki, natomiast unikał ogólnego lub standardowego języka,
- brał pod uwagę, w jaki sposób odniesiono się do sprawy w powiązanych(-ch) ujawnieniu(-ach) w sprawozdaniach finansowych, jeżeli takie występują,
- nie zawierał lub sugerował oddzielnych opinii na temat odrębnych elementów sprawozdania finansowego.

A48. Opisywanie aspektów reakcji biegłego rewidenta lub podejścia do sprawy, w szczególności, gdy podejście do badania wymagało znaczącego dopasowania do faktów i okoliczności jednostki, może pomagać zamierzonym użytkownikom w zrozumieniu niecodziennych okoliczności i znaczących osądów biegłego rewidenta wymaganych w celu reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia. Dodatkowo na podejście do badania w konkretnym okresie mogły wpływać specyficzne dla jednostki okoliczności, warunki gospodarcze lub rozwój branży. Może to być także użyteczne dla biegłego rewidenta, aby odwołać się do rodzaju i zakresu komunikacji z osobami sprawującymi nadzór na temat sprawy.

A49. Na przykład, podczas opisywania podejścia biegłego rewidenta do szacunków księgowych, które zostały zidentyfikowane jako charakteryzujące się wysoką niepewnością szacunków, takie jak wycena złożonych instrumentów finansowych, biegły rewident może chcieć podkreślić, że biegły rewident zatrudnił lub zaangażował eksperta powołanego przez biegłego rewidenta. Takie odwołanie do wykorzystania eksperta powołanego przez biegłego rewidenta nie zmniejsza odpowiedzialności

biegłego rewidenta za opinię na temat sprawozdania finansowego, a przez to nie jest niespójne z paragrafami 14-15 MSB 620.³⁴

- A50. Opisywanie procedur biegłego rewidenta może być wyzwaniem, szczególnie w złożonych, podlegających osądowi obszarach badania. W szczególności może być trudno podsumować przeprowadzone procedury w sposób zwięzły, który adekwatnie poinformuje o rodzaju i zakresie reakcji biegłego rewidenta na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia oraz o związanych, znaczących osądach biegłego rewidenta. Niemniej jednak biegły rewident może uznać za konieczne opisanie pewnych przeprowadzonych procedur, aby poinformować, w jaki sposób odniesiono się do spraw podczas badania. Taki opis może zazwyczaj być raczej na poziomie ogólnym, niż zawierać szczegółowy opis procedur.
- A51. Jak zauważono w paragrafie A46, biegły rewident może także wskazać wyniki reakcji biegłego rewidenta w opisie kluczowej sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Jednakże, w takim przypadku, konieczne jest zachowanie staranności w celu uniknięcia sprawienia wrażenia przez biegłego rewidenta, że opis przekazuje odrębną opinię na temat poszczególnej kluczowej sprawy badania lub, że w jakikolwiek sposób może podważać opinię biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jako całości.

Okoliczności, w których sprawa ustalona jako kluczowa sprawa badania nie jest przedstawiana w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. par. 14)

- A52. Przepisy prawa lub regulacja mogą uniemożliwiać publiczne ujawnianie albo przez kierownika jednostki, albo przez biegłego rewidenta, informacji na temat szczególnych spraw ustalonych jako kluczowe sprawy badania. Na przykład przepisy prawa lub regulacja mogą ściśle zabraniać wszelkiego publicznego przekazu, który mógłby zaszkodzić dochodzeniu prowadzonemu przez odpowiednie władze dotyczącemu faktycznego, lub podejrzanego nielegalnego działania (np. sprawy, które są lub wydają się powiązane z praniem brudnych pieniędzy).
- A53. Jak wskazano w paragrafie 14(b) niezwykle rzadko sprawa ustalona jako kluczowa sprawa badania nie będzie przedstawiana w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Dzieje się tak dlatego, że istnieje domniemanie, że występuje korzyść dla interesu publicznego w zapewnianiu zamierzonym użytkownikom większej przejrzystości dotyczącej badania. Zatem, osąd, aby nie przedstawiać kluczowej sprawy badania jest odpowiedni tylko w przypadkach, gdy negatywne konsekwencje dla jednostki lub dla społeczeństwa w wyniku takiego przedstawienia są postrzegane jako tak znaczące, że można byłoby racjonalnie oczekiwać, że przeważą nad korzyściami dla interesu publicznego z przedstawienia tych spraw.
- A54. Ustalenie, aby nie przekazywać kluczowej sprawy badania, bierze pod uwagę fakty i okoliczności odnoszące się do sprawy. Komunikowanie się z kierownikiem jednostki oraz osobami sprawującymi nadzór pomaga biegłemu rewidentowi zrozumieć poglądy kierownika jednostki na temat znaczenia negatywnych konsekwencji, które mogą powstać w wyniku poinformowania o sprawie. W szczególności komunikowanie się z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór pomaga wyjaśnić osąd biegłego rewidenta podczas ustalania, czy poinformować o sprawie poprzez:
- pomoc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu, dlaczego sprawa nie została publicznie ujawniona przez jednostkę (np. jeżeli przepisy prawa, regulacja lub pewne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zezwalają na opóźnione ujawnienie lub nieujawnienie sprawy)

³⁴ MSB 620 "Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta"

oraz poglądów kierownika jednostki co do negatywnych konsekwencji ujawnienia, jeżeli takie występują; kierownik jednostki może zwrócić uwagę na pewne aspekty w przepisach prawa lub regulacji lub innych uprawnionych źródłach, które mogą być stosowne dla rozważania negatywnych konsekwencji (np. takie aspekty mogą obejmować szkodę dla negocjacji handlowych lub pozycji konkurencyjnej jednostki); jednakże same poglądy kierownika jednostki na temat negatywnych konsekwencji nie są wystarczające, aby biegły rewident ustalił, czy można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje przeważą nad korzyściami dla interesu publicznego z przekazu zgodnie z paragrafem 14(b),

- uwydatnienie, czy nastąpiła jakakolwiek komunikacja komunikowanie się z odnośnymi władzami regulacyjnymi, wykonawczymi lub nadzorczymi w odniesieniu do sprawy, w szczególności, czy takie rozmowy pojawiłyby się, aby wspierać stwierdzenie kierownika jednostki co do tego, dlaczego publiczne ujawnienie na temat sprawy nie jest odpowiednie,
- umożliwienie biegłemu rewidentowi tam, gdzie to odpowiednie, zachęcania kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór do dokonania publicznego ujawnienia stosownych informacji na temat sprawy; w szczególności może to być możliwe, jeżeli obawy kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór na temat informowania są ograniczone do szczególnych aspektów odnoszących się do sprawy, takich że pewne informacje na temat sprawy mogą być mniej wrażliwe i mogłyby być przekazywane.

Biegły rewident może także uznać za konieczne, aby uzyskać pisemne oświadczenie od kierownika jednostki co do tego, dlaczego publiczne ujawnienie na temat spraw nie jest odpowiednie, w tym pogląd kierownika jednostki na temat znaczenia negatywnych konsekwencji, które mogą powstać w wyniku takiej informacji.

- A55. Może być także konieczne, aby biegły rewident rozważył implikacje poinformowania o sprawie ustalonej jako kluczowa sprawa badania w świetle stosownych wymogów etycznych. Dodatkowo od biegłego rewidenta może być wymagane przez przepisy prawa lub regulację, aby komunikował się z odnośnymi władzami regulacyjnymi, wykonawczymi lub nadzorczymi w odniesieniu do sprawy, bez względu na to, czy sprawa ta jest przedstawiona w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Taka komunikacja może być także przydatna do poinformowania o rozważaniach biegłego rewidenta na temat negatywnych konsekwencji, które mogą powstać na skutek poinformowania o sprawie.
- A56. Problemy rozważane przez biegłego rewidenta jeżeli chodzi o decyzję o nieprzedstawianiu sprawy są złożone i wymagają znaczących osądów biegłego rewidenta. Dlatego też, biegły rewident może uznać za odpowiednie, aby uzyskać poradę prawną.

Forma i treść sekcji “Kluczowe sprawy badania” w innych okolicznościach (zob. par. 16)

A57. Wymóg opisany w paragrafie 16 ma zastosowanie w trzech okolicznościach:

- (i) biegły rewident ustala zgodnie z paragrafem 10, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania (zobacz paragraf A59),
- (ii) biegły rewident ustala zgodnie z paragrafem 14, że kluczowa sprawa badania nie będzie przedstawiana w sprawozdaniu biegłego rewidenta i żadne inne sprawy nie zostały ustalone jako kluczowe sprawy badania,
- (iii) jedynymi sprawami ustalonymi jako kluczowe sprawy badania są te przekazywane zgodnie z paragrafem 15.

A58. Następujące sformułowanie ilustruje prezentację w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jeżeli biegły rewident ustalił, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania do przedstawienia:

Kluczowe sprawy badania

[Z wyjątkiem sprawy opisanej w sekcji “Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)” lub sekcji “Istotna niepewność odnosząca się do kontynuacji działalności”] Ustaliliśmy, że nie występują żadne [inne] kluczowe sprawy badania do przedstawienia w naszym sprawozdaniu.

- A59. Ustalenie kluczowych spraw badania wymaga dokonania osądu na temat względnej ważności spraw, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta. Zatem jest rzadkim przypadkiem, by biegły rewident badający sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia jednostki notowanej na giełdzie nie ustalił co najmniej jednej kluczowej sprawy badania spośród spraw komunikowanych osobom sprawującym nadzór, która będzie przedstawiana w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Jednakże w pewnych ograniczonych okolicznościach (np. dla jednostek notowanych na giełdzie, które mają bardzo ograniczoną działalność gospodarczą) biegły rewident może ustalić, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania zgodnie z paragrafem 10, ponieważ nie występują żadne sprawy, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór (zob. par. 17)

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

- A60. MSB 260 (zmieniony) wymaga, aby biegły rewident komunikował się z osobami sprawującymi nadzór na bieżąco.³⁵ Odpowiedni moment dla komunikacji na temat kluczowych spraw badania będzie się różnił wraz z okolicznościami zlecenia. Jednakże biegły rewident może przedstawić wstępne poglądy na temat kluczowych spraw badania podczas omawiania planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania, a następnie może omówić takie sprawy, gdy przedstawia ustalenia badania. Takie postępowanie może pomóc złagodzić praktyczne wyzwania dotyczące intensywnego dwukierunkowego dialogu na temat kluczowych spraw badania w czasie, gdy finalizowane jest wydanie sprawozdania finansowego.
- A61. Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór umożliwia im uświadomienie sobie kluczowych spraw badania, które biegły rewident zamierza przedstawić w sprawozdaniu biegłego rewidenta oraz umożliwia uzyskanie dalszego wyjaśnienia, gdy jest ono konieczne. Biegły rewident może uznać za przydatne przekazanie osobom sprawującym nadzór projektu sprawozdania biegłego rewidenta w celu ułatwienia takiej rozmowy. Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór uznaje ich ważną rolę w nadzorowaniu procesu sprawozdawczości finansowej oraz umożliwia osobom sprawującym nadzór zrozumienie uzasadnienia decyzji biegłego rewidenta w odniesieniu do kluczowych spraw badania oraz, w jaki sposób te sprawy będą opisane w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Umożliwia to także osobom sprawującym nadzór rozważenie, czy nowe lub ulepszone ujawnienia mogą być przydatne w świetle faktu, że te sprawy będą przekazywane w sprawozdaniu biegłego rewidenta.
- A62. Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór wymagana przez paragraf 17(a) także odnosi się do niezwykle rzadkich okoliczności, w których sprawa ustalona jako kluczowa sprawa badania nie jest przedstawiana w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zobacz paragrafy 14 i A54).

~~A63. Wymóg opisany w paragrafie 17(b), aby komunikować się z osobami sprawującymi nadzór, gdy biegły rewident ustalił, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania do zakomunikowania w sprawozdaniu biegłego rewidenta może stwarzać okazję biegłemu rewidentowi odbycia dalszej~~

³⁵ MSB 260 (zmieniony), paragraf 21

~~dyskusji z innymi osobami, które są zaznajomione z badaniem oraz ze znaczącymi sprawami, które mogły powstać (w tym z osobą dokonującą przeglądu kontroli jakości zlecenia tam, gdzie została ona powołana). Te rozmowy mogą spowodować, że biegły rewident ponownie oceni ustalenie przez biegłego rewidenta, że nie istnieją żadne kluczowe sprawy badania.~~

- A63. Wymóg opisany w paragrafie 17(b), aby komunikować się z osobami sprawującymi nadzór, gdy biegły rewident ustalił, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania do zakomunikowania w sprawozdaniu biegłego rewidenta może stwarzać okazję biegłemu rewidentowi odbycia dalszej dyskusji z innymi osobami, które są zaznajomione z badaniem oraz ze znaczącymi sprawami, które mogły powstać (w tym z kontrolerem jakości wykonania zlecenia tam, gdzie został on powołany). Te rozmowy mogą spowodować, że biegły rewident ponownie oceni ustalenie przez biegłego rewidenta, że nie istnieją żadne kluczowe sprawy badania.

Dokumentacja (zob. par. 18)

- A64. Paragraf 8 MSB 230 wymaga, aby biegły rewident sporządził dokumentację badania, która jest wystarczająca, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu żadnych wcześniejszych powiązań z badaniem, zrozumienie między innymi znaczących zawodowych osądów. W kontekście kluczowych spraw badania te zawodowe osądy obejmują ustalenie spośród spraw przedstawianych osobom sprawującym nadzór, spraw, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta, a także czy każda z tych spraw jest czy nie jest kluczową sprawą badania. Osądy biegłego rewidenta pod tym względem prawdopodobnie będą wspierane przez dokumentację komunikacji biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór oraz przez dokumentację badania odnoszącą się do każdej poszczególniej sprawy (zobacz paragraf A39), a także inną dokumentację badania znaczących spraw powstających w trakcie badania (np. wystąpienie końcowe). Jednakże niniejszy MSB nie wymaga, aby biegły rewident dokumentował, dlaczego inne sprawy przekazywane osobom sprawującym nadzór nie były sprawami, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta.

MSB 701 PRZEDSTAWIANIE KLUCZOWYCH SPRAW BADANIA
W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 701 *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 roku w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lutym 2018 roku, i jest powielany za pozwoleniem IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 701 *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Zatwierdzonym tekstem całego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 701 *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 701 *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* w języku angielskim © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 701 *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* na temat sprawozdania finansowego © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 701 *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3.

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