

Załącznik Nr 1.31
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 706 (ZMIENIONY)
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 706 (ZMIENIONEGO)

**AKAPITY OBJAŚNIAJĄCE ZE ZWRÓCENIEM UWAGI
ORAZ AKAPITY ZAWIERAJĄCE INNE SPRAWY
W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO AUDYTORA**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 706 (ZMIENIONY)

AKAPITY OBJAŚNIAJĄCE ZE ZWRÓCENIEM UWAGI ORAZ AKAPITY ZAWIERAJĄCE INNE SPRAWY W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

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

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1–4
Data wejścia w życie	5
Cel	6
Definicje	7
Wymogi	
Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu audytora.....	8–9
Akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu audytora.....	10–11
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	12
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Związek pomiędzy akapitami objaśniającymi ze zwróceniem uwagi i kluczowymi sprawami badania w sprawozdaniu audytora.....	A1–A3
Okoliczności, w których akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być konieczny.....	A4–A6
Zawarcie w sprawozdaniu audytora akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi	A7–A8
Akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu audytora	A9–A15
Umieszczenie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi i akapitów zawierających inne sprawy w sprawozdaniu audytora.....	A16–A17
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	A18
Załącznik 1: Lista MSB zawierających wymogi dla akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi	
Załącznik 2: Lista MSB zawierających wymogi dla akapitów zawierających inne sprawy	
Załącznik 3: Przykład ilustrujący sprawozdania niezależnego audytora, które zawiera sekcję „Kluczowe sprawy badania”, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi oraz akapit zawierający inne sprawy	

Załącznik 4: Przykład ilustrujący sprawozdania niezależnego audytora zawierającego opinię z zastrzeżeniem ze względu na odstępianie od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz zawierającego akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 706 (zmieniony) <i>Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 Ogólne cele niezależnego audytora i przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania.</i>
--

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy dodatkowej komunikacji w sprawozdaniu audytora, gdy audytor uważa za konieczne, aby:
 - (a) zwrócić uwagę użytkowników na sprawę lub sprawy zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są tak ważne, że są fundamentalne dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników lub
 - (b) zwrócić uwagę użytkowników na jakąkolwiek sprawę lub sprawy inne niż te zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są stosowne dla zrozumienia przez użytkowników badania obowiązków audytora lub sprawozdania audytora.
2. MSB 701¹ ustanawia wymogi i dostarcza wytyczne, gdy audytor ustala kluczowe sprawy badania i komunikuje je w sprawozdaniu audytora. Gdy audytor zawiera sekcję „Kluczowe sprawy badania” w sprawozdaniu audytora, niniejszy MSB odnosi się do związku pomiędzy kluczowymi sprawami badania i wszelką dodatkową komunikacją w sprawozdaniu audytora zgodnie z niniejszym MSB. (Zob. par. A1-A3)
3. MSB 570 (zmieniony)² oraz MSB 720 (zmieniony)³ ustanawiają wymogi i dostarczają wytyczne na temat, odpowiednio, komunikacji w sprawozdaniu audytora odnośnie do kontynuacji działalności i innych informacji.
4. Załączniki 1 i 2 identyfikują MSB, które zawierają szczególne wymogi, aby audytor zawarł akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi lub akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu audytora. W tych okolicznościach zastosowanie mają opisane w niniejszym MSB wymogi dotyczące formy takich akapitów. (Zob. par. A4)

Data wejścia w życie

5. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy zakończone 15 grudnia 2016 r. lub później.

Cel

6. Celem audytora, po sformułowaniu opinii o sprawozdaniu finansowym, jest zwrócenie uwagi użytkowników, gdy według osądu audytora konieczne jest dokonanie tego poprzez jasną dodatkową komunikację w sprawozdaniu audytora, na:
 - (a) sprawę, która pomimo odpowiedniego zaprezentowania lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, lub
 - (b) jeżeli jest to odpowiednie, jakąkolwiek inną sprawę, która jest stosowna dla zrozumienia przez użytkowników badania obowiązków audytora lub sprawozdania audytora.

¹ MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

² MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności.*

³ MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji.*

Definicje

7. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
- (a) Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi – akapit zawarty w sprawozdaniu audytora, który odwołuje się do sprawy odpowiednio zaprezentowanej lub ujawnionej w sprawozdaniu finansowym, która według osądu audytora jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników.
 - (b) Akapit zawierający inne sprawy – akapit zawarty w sprawozdaniu audytora, który odwołuje się do sprawy innej niż te zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, która według osądu audytora jest stosowna dla zrozumienia przez użytkowników badania obowiązków audytora lub sprawozdania audytora.

Wymogi

Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu audytora

8. Jeżeli audytor uważa za konieczne, aby zwrócić uwagę użytkowników na sprawę zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniu finansowym, która według osądu audytora jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, audytor zawiera* akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu audytora, pod warunkiem, że: (zob. par. A5-A6)
- (a) od audytora nie byłoby wymagane zmodyfikowanie opinii zgodnie z MSB 705 (zmienionym)⁴ na skutek tej sprawy oraz
 - (b) gdy zastosowanie ma MSB 701, sprawa ta nie została ustalona jako kluczowa sprawa badania do zakomunikowania w sprawozdaniu audytora. (Zob. par. A1-A3)
9. Gdy audytor zawiera akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu audytora, wówczas audytor:
- (a) zawiera akapit w oddzielnej sekcji sprawozdania audytora z odpowiednim nagłówkiem, który zawiera określenie „objaśnienie ze zwróceniem uwagi”,
 - (b) zawiera w akapicie jasne odwołanie do objaśnianej sprawy oraz gdzie w sprawozdaniu finansowym można znaleźć stosowne ujawnienia, które w pełni opisują tę sprawę. Akapit odwołuje się tylko do informacji zaprezentowanych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym oraz
 - (c) wskazuje, że opinia audytora nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do objaśnianej sprawy. (Zob. par. A7-A8, A16-A17)

Akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu audytora

10. Jeżeli audytor uważa za konieczne, aby zakomunikować sprawę inną niż ta, która została zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym, która według osądu audytora jest stosowna dla zrozumienia przez użytkowników badania obowiązków audytora lub sprawozdania

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

⁴ MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

audytora, audytor zawiera w sprawozdaniu audytora akapit zawierający inne sprawy, pod warunkiem, że:

- (a) nie jest to zakazane przez przepisy prawa lub regulację oraz
 - (b) gdy zastosowanie ma MSB 701, sprawa ta nie została ustalona jako kluczowa sprawa badania do zakomunikowania w sprawozdaniu audytora. (Zob. par. A9–A14)
11. Gdy audytor zawiera w sprawozdaniu audytora akapit zawierający inne sprawy, wówczas audytor zawiera akapit w oddzielnej sekcji z nagłówkiem „inna sprawa” lub innym odpowiednim nagłówkiem. (Zob. par. A15–A17)

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

12. Jeżeli audytor spodziewa się zawarcia akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inne sprawy w sprawozdaniu audytora, wtedy audytor informuje osoby sprawujące nadzór o tym przewidywaniu oraz o sformułowaniu tego akapitu. (Zob. par. A18)

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Związek pomiędzy akapitami objaśniającymi ze zwróceniem uwagi i kluczowymi sprawami badania w sprawozdaniu audytora (Zob. par. 2, 8(b))

- A1. Kluczowe sprawy badania są zdefiniowane w MSB 701 jako te sprawy, które według zawodowego osądu audytora były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Kluczowe sprawy badania są wybierane spośród spraw komunikowanych osobom sprawującym nadzór, które zawierają znaczące ustalenia z badania sprawozdania finansowego za bieżący okres.⁵ Komunikowanie kluczowych spraw badania dostarcza dodatkowych informacji zamierzonym użytkownikom sprawozdania finansowego, aby pomóc im w zrozumieniu tych spraw, które według zawodowego osądu audytora były najbardziej znaczące podczas badania oraz mogą także pomóc im w zrozumieniu jednostki i obszarów znaczącego osądu kierownictwa w zbadanym sprawozdaniu finansowym. Gdy zastosowanie ma MSB 701, użycie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi nie jest substytutem dla opisu poszczególnych kluczowych spraw badania.
- A2. Sprawy, które zostały ustalone jako kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701 mogą być także, według osądu audytora, fundamentalne dla zrozumienia przez użytkowników sprawozdania finansowego. W takich przypadkach, komunikując sprawę jako kluczową sprawę badania zgodnie z MSB 701, audytor może chcieć podkreślić lub zwrócić dalszą uwagę na jej względną ważność. Audytor może dokonać tego poprzez zaprezentowanie sprawy w bardziej widocznym miejscu niż inne sprawy w sekcji „Kluczowe sprawy badania” (np. jako pierwsza sprawa) lub poprzez zawarcie dodatkowych informacji w opisie kluczowej sprawy badania, aby wskazać ważność sprawy dla zrozumienia przez użytkowników sprawozdania finansowego.
- A3. Może wystąpić sprawa, która nie została ustalona jako kluczowa sprawa badania zgodnie z MSB 701 (tj., ponieważ nie wymagała ona znaczącej uwagi audytora), ale która według osądu audytora jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników (np. zdarzenie późniejsze). Jeżeli audytor uważa za konieczne, aby zwrócić uwagę użytkowników na taką sprawę, sprawa jest zawierana w sprawozdaniu audytora w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi zgodnie z niniejszym MSB.

⁵ MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, paragraf 16.

Okoliczności, w których akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być konieczny (Zob. par. 4, 8)

- A4. Załącznik 1 identyfikuje MSB, które zawierają szczegółowe wymogi, aby audytor zawarł w sprawozdaniu audytora akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi w pewnych okolicznościach. Te okoliczności obejmują:
- gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nakazane przez przepisy prawa lub regulację byłyby nieakceptowalne, ale ze względu na fakt, że są one nakazane przez przepisy prawa lub regulację,
 - aby ostrzec użytkowników, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia,
 - gdy audytor dowiadyuje się o faktach po dacie sprawozdania audytora i audytor dostarcza nowe lub zmienione sprawozdanie audytora (tj. zdarzenia późniejsze).⁶
- A5. Przykładowymi okolicznościami, gdy audytor może uznać za niezbędne, aby zawrzeć akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, są:
- niepewność odnosząca się do przyszłego wyniku wyjątkowego sporu sądowego lub działania regulacyjnego,
 - znaczące późniejsze zdarzenie, które wydarzyło się pomiędzy datą sprawozdania finansowego, a datą sprawozdania audytora,⁷
 - wcześniejsze zastosowanie (tam, gdzie to dozwolone) nowego standardu rachunkowości, który ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe,
 - poważna katastrofa, która miała lub nadal ma znaczący wpływ na sytuację finansową jednostki.
- A6. Powszechne użycie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi może jednak zmniejszać skuteczność komunikacji audytora o takich sprawach.

Zawarcie w sprawozdaniu audytora akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi (Zob. par. 9)

- A7. Zawarcie w sprawozdaniu audytora akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi nie wpływa na opinię audytora. Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi nie jest substytutem dla:
- (a) opinii zmodyfikowanej zgodnie z MSB 705 (zmienionym), gdy jest ona wymagana przez okoliczności konkretnego zlecenia badania,
 - (b) ujawnień w sprawozdaniu finansowym, których dokonania wymagają od kierownictwa mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, lub które są z innych powodów konieczne, aby osiągnąć rzetelną prezentację, lub
 - (c) sprawozdawczości zgodnie z MSB 570 (zmienionym)⁸, gdy występuje istotna niepewność odnosząca się do zdarzeń lub okoliczności, która może budzić poważną wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
- A8. Akapity A16–A17 dostarczają dalsze wytyczne dotyczące umiejscowienia akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi w konkretnych okolicznościach.

⁶ MSB 560 *Późniejsze zdarzenia*, paragrafy 12(b) i 16.

⁷ MSB 560, paragraf 6.

⁸ MSB 570 (zmieniony), paragrafy 22–23.

Akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu audytora (Zob. par. 10–11)

Okoliczności, w których akapit zawierający inne sprawy może być konieczny

Dotyczące zrozumienia badania przez użytkowników

- A9. MSB 260 (zmieniony) wymaga, aby audytor poinformował osoby sprawujące nadzór o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania, co obejmuje komunikację o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez audytora.⁹ Pomimo, że sprawy odnoszące się do znaczących ryzyk mogą zostać ustalone jako kluczowe sprawy badania, inne sprawy dotyczące planowania i ustalania zakresu (np. planowany zakres badania lub zastosowanie istotności w kontekście badania) prawdopodobnie nie są kluczowymi sprawami badania z powodu tego, w jaki sposób kluczowe sprawy badania są zdefiniowane w MSB 701. Jednakże, przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać, aby audytor poinformował o sprawach planowania i ustalania zakresu w sprawozdaniu audytora lub audytor może uważać za konieczne, aby poinformować o takich sprawach w akapicie zawierającym inne sprawy.
- A10. W rzadkich okolicznościach, gdy audytor nie jest w stanie wycofać się ze zlecenia, nawet gdy możliwy wpływ niezdolności do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, ze względu na ograniczenie zakresu badania nałożone przez kierownictwo, jest rozległy¹⁰, audytor może uznać za konieczne, aby zawrzeć w sprawozdaniu audytora akapit zawierający inne sprawy, aby wyjaśnić, dlaczego nie jest możliwe, aby audytor wycofał się ze zlecenia.

Stosowne dla zrozumienia przez użytkowników odpowiedzialności audytora lub sprawozdania audytora

- A11. Przepisy prawa, regulacja lub powszechnie akceptowana praktyka w systemie prawnym może wymagać od audytora lub zezwalać mu na podanie szczegółów na temat spraw, które dostarczają dalszych wyjaśnień dotyczących odpowiedzialności audytora podczas badania sprawozdania finansowego lub sprawozdania audytora o nim. Gdy sekcja „Inna sprawa” zawiera więcej niż jedną sprawę, która według osądu audytora jest stosowna dla zrozumienia przez użytkowników badania, odpowiedzialności audytora lub sprawozdania audytora, może być pomocne, aby użyć różnych nagłówków podtytułów dla każdej sprawy.
- A12. Akapit zawierający inne sprawy nie dotyczy okoliczności, gdy audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze, które są dodatkowe do odpowiedzialności audytora według MSB (zobacz sekcję „Inne obowiązki sprawozdawcze” w MSB 700 (zmienionym)¹¹), lub gdy audytor został poproszony o wykonanie i zaraportowanie dodatkowych wyszczególnionych procedur lub o wyrażenie opinii na temat konkretnych spraw.

Sporządzanie sprawozdania o więcej niż jednym sprawozdaniu finansowym

- A13. Jednostka może sporządzić jedno sprawozdanie finansowe zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia (np. krajowymi ramowymi założeniami) oraz inne sprawozdanie finansowe zgodnie z innymi ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia (np. Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej) oraz zaangażować audytora, aby zaraportował o obu sprawozdaniach finansowych. Jeżeli audytor ustalił, że ramowe założenia są akceptowalne w odnośnych okolicznościach, audytor może zawrzeć w sprawozdaniu audytora akapit zawierający inne sprawy, odwołujący się do faktu, że zostało sporządzone inne sprawozdanie finansowe przez tę samą jednostkę zgodnie z innymi ramowymi założeniami

⁹ MSB 260 (zmieniony), paragraf 15.

¹⁰ Zobacz paragraf 13(b)(ii) w MSB 705 (zmienionym) dla omówienia tej okoliczności.

¹¹ MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*, paragrafy 43–44.

ogólnego przeznaczenia oraz, że audytor wydał sprawozdanie o tym sprawozdaniu finansowym.

Ograniczenia rozpowszechniania lub wykorzystania sprawozdania audytora

A14. Sprawozdanie finansowe sporządzone dla konkretnego celu może być sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia, ponieważ zamierzeni użytkownicy ustalili, że takie sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia spełnia ich potrzeby w zakresie informacji finansowych. Ponieważ sprawozdanie audytora jest przeznaczone dla konkretnych użytkowników, audytor może uznać za konieczne w danych okolicznościach, aby zawrzeć akapit zawierający inne sprawy stwierdzający, że sprawozdanie audytora jest przeznaczone wyłącznie dla zamierzonych użytkowników i nie powinno być rozpowszechniane do innych stron lub przez nie wykorzystywane.

Zawarcie w sprawozdaniu audytora akapitu zawierającego inne sprawy

A15. Treść akapitu zawierającego inne sprawy odzwierciedla jasno, że nie jest wymagane, aby taka inna sprawa była prezentowana i ujawniana w sprawozdaniu finansowym. Akapit zawierający inne sprawy nie zawiera informacji, że przepisy prawa, regulacja lub inne standardy zawodowe zabraniają audytorowi przedstawiania informacji, na przykład standardy etyczne odnoszące się do poufności informacji. Akapit zawierający inne sprawy nie zawiera również informacji, których dostarczenie jest wymagane od kierownictwa.

Umiejscowienie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi i akapitów zawierających inne sprawy w sprawozdaniu audytora (Zob. par. 9, 11)

A16. Umiejscowienie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inne sprawy w sprawozdaniu audytora jest uzależnione od rodzaju informacji do zakomunikowania oraz od osądu audytora co do względnego znaczenia takich informacji dla zamierzonych użytkowników w porównaniu do innych elementów wymaganych do zaraportowania zgodnie z MSB 700 (zmienionym). Na przykład:

Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi

- Gdy akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi odnosi się do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym okoliczności, gdzie audytor ustala, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepisy prawa lub regulację byłyby w innym wypadku nieakceptowalne¹², audytor może uznać za konieczne, aby zamieścić akapit bezpośrednio po sekcji „Podstawa opinii”, aby dostarczyć odpowiedniego kontekstu dla opinii audytora.
- Gdy sekcja „Kluczowe sprawy badania” jest prezentowana w sprawozdaniu audytora, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być prezentowany albo bezpośrednio przed albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania” na podstawie osądu audytora co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi. Audytor może także dodać dalszy kontekst do nagłówka „Objaśnienie ze zwróceniem uwagi”, taki jak „Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie późniejsze”, aby odróżnić akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi od poszczególnych spraw opisanych w sekcji „Kluczowe sprawy badania”.

¹² Na przykład, zgodnie z wymaganiami MSB 210 *Uzgadnianie warunków zlecenia badania*, paragraf 19 oraz MSB 800 (zmienionego) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia*, paragraf 14.

Akapity zawierające inne sprawy

- Gdy w sprawozdaniu audytora prezentowana jest sekcja „Kluczowe sprawy badania”, a za konieczny uważany jest także akapit zawierający inne sprawy, audytor może dodać dalszy kontekst do nagłówka „Inna sprawa”, taki jak „Inna sprawa – zakres badania”, aby odróżnić akapit zawierający inne sprawy od poszczególnych spraw opisanych w sekcji „Kluczowe sprawy badania”.
- Gdy zawarty jest akapit zawierający inne sprawy, aby zwrócić uwagę użytkowników na sprawę odnoszącą się do innych obowiązków sprawozdawczych, do której odnosi się sprawozdanie audytora, akapit może być zawarty w sekcji „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.
- Gdy jest stosowny dla wszystkich obowiązków audytora lub zrozumienia przez użytkowników sprawozdania audytora, akapit zawierający inne sprawy może być zawarty jako oddzielna sekcja następująca po „Sprawozdaniu z badania sprawozdania finansowego” i „Sprawozdaniu na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.

A17. Załącznik 3 jest przykładem ilustrującym powiązania pomiędzy sekcją „Kluczowe sprawy badania”, akapitem objaśniającym ze zwróceniem uwagi i akapitem zawierającym inne sprawy, gdy wszystkie są prezentowane w sprawozdaniu audytora. Przykład ilustrujący sprawozdania w załączniku 4 zawiera akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu audytora dla jednostki innej niż jednostka notowana, które zawiera opinię z zastrzeżeniem, i dla którego kluczowe sprawy badania nie zostały zakomunikowane.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 12)

A18. Komunikacja wymagana przez paragraf 12 umożliwia osobom sprawującym nadzór uświadomienie sobie charakteru wszelkich wyszczególnionych spraw, które audytor zamierza podkreślić w sprawozdaniu audytora i dostarcza im okazji do uzyskania dalszego wyjaśnienia od audytora tam, gdzie jest to konieczne. Tam, gdzie zawarcie akapitu zawierającego inne sprawy na temat konkretnej sprawy w sprawozdaniu audytora powtarza się przy każdym kolejnym zleceniu, audytor może ustalić, że nie jest konieczne, aby powtarzać komunikację podczas każdego zlecenia, chyba że wymagane jest to przez przepisy prawa lub regulację.

Załącznik 1

(Zob. par. 4, A4)

Lista MSB zawierających wymogi dla akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w innych MSB, które w pewnych okolicznościach wymagają od audytora zawarcia w sprawozdaniu audytora akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi. Lista nie jest substytutem dla rozważenia wymogów oraz powiązanego zastosowania i innych materiałów objaśniających w MSB.

- MSB 210 *Uzgadnianie warunków zlecenia badania* – paragraf 19(b)
- MSB 560 *Późniejsze zdarzenia* – paragrafy 12(b) i 16
- MSB 800 (zmieniony) *Szczególne rozważania - badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia* – paragraf 14

Załącznik 2

(Zob. par. 4)

Lista MSB zawierających wymogi dla akapitów zawierających inne sprawy

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w innych MSB, które w pewnych okolicznościach wymagają od audytora zawarcia w sprawozdaniu audytora akapitu zawierającego inne sprawy. Lista nie jest substytutem dla rozważenia wymogów oraz powiązanego zastosowania i innych materiałów objaśniających w MSB.

- MSB 560 *Późniejsze zdarzenia* – paragrafy 12(b) i 16
- MSB 710 *Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe* – paragrafy 13–14, 16–17 i 19

Załącznik 3

(Zob. par. A17)

Przykład ilustrujący sprawozdania niezależnego audytora, które zawiera sekcję „Kluczowe sprawy badania”, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi oraz akapit zawierający inne sprawy

Dla celów tego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony)¹ nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe w MSB 210.**
- **Audytór na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że odpowiednia jest opinia niezmodyfikowana (tj. „czysta”).**
- **Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie dla badania, są te wymagane przez system prawny.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytór wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).**
- **Pomiędzy datą sprawozdania finansowego, a datą sprawozdania audytora miał miejsce pożar w obiektach produkcyjnych jednostki, który został ujawniony przez jednostkę jako zdarzenie późniejsze. Według osądu audytora sprawa jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników. Sprawa nie wymagała znaczącej uwagi audytora podczas badania sprawozdania finansowego w bieżącym okresie.**
- **Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.**
- **Audytór uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania audytora i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.**
- **Prezentowane są kwoty korespondujące, a sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego audytora. Przepisy prawa lub regulacja nie zabraniają audytorowi odwołania się do sprawozdania poprzedniego audytora odnośnie do kwot korespondujących i audytór zdecydował się to zrobić.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzanie sprawozdania finansowego.**
- **Dodatkowo oprócz badania sprawozdania finansowego audytór ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane zgodnie z prawem krajowym.**

¹ MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy).*

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

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

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego²

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC ("Spółka"), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym informacje o istotnych zasadach (politykach) rachunkowości.

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

Podstawa opinii

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

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi³

Zwracamy uwagę na notę X do sprawozdania finansowego, która opisuje skutki pożaru w obiektach produkcyjnych Spółki. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania to te sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz podczas formułowania naszej opinii o nim i nie dostarczamy osobnej opinii na temat tych spraw.

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

² Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdań finansowych” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

³ Jak zauważono w paragrafie A16, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być zaprezentowany albo bezpośrednio przed, albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania” na podstawie osądu audytora co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi.

Inne sprawy

Sprawozdanie finansowe spółki ABC za rok zakończony 31 grudnia 20X0 roku zostało zbadane przez innego audytora, który wyraził niezmodyfikowaną opinię o tym sprawozdaniu w dniu 31 marca 20X1 roku.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie audytora o nim”]

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

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe¹

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

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

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

[Adres audytora]

[Data]

¹ Wszędzie w tych przykładach ilustrujących sprawozdań audytora pojęcia kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

Załącznik 4

(Zob. par. A8)

Przykład ilustrujący sprawozdania niezależnego audytora zawierającego opinię z zastrzeżeniem ze względu na odstępianie od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, które zawiera akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi

Dla celów tego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe w MSB 210.**
- **Odstąpienie od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej skutkowało opinią z zastrzeżeniem.**
- **Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie dla badania są te wymagane przez system prawny.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).**
- **Pomiędzy datą sprawozdania finansowego, a datą sprawozdania audytora, miał miejsce pożar w obiektach produkcyjnych jednostki, który został ujawniony przez jednostkę jako późniejsze zdarzenie. Według osądu audytora sprawa jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników. Sprawa nie wymagała znaczącej uwagi audytora podczas badania sprawozdania finansowego w bieżącym okresie.**
- **Od audytora nie jest wymagane i nie zdecydował się on z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**
- **Audytor nie uzyskał żadnych innych informacji przed datą sprawozdania audytora.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzanie sprawozdania finansowego.**
- **Dodatkowo oprócz badania sprawozdania finansowego audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane zgodnie z prawem krajowym.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

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

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego¹

Opinia z zastrzeżeniem

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC ("Spółka"), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym informacje o istotnych zasadach (politykach) rachunkowości.

Naszym zdaniem, z wyjątkiem skutków sprawy opisanej w sekcji naszego sprawozdania *Podstawa opinii z zastrzeżeniem*, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz*) sytuację finansową Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

Krótkoterminowe papiery wartościowe przeznaczone do obrotu należące do Spółki są ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w kwocie xxx. Kierownictwo nie wyceniło tych papierów wartościowych w wartości rynkowej, ale zamiast tego ujęło je w koszcie historycznym, co stanowi odstępstwo od MSSF. Dokumentacja księgowa Spółki wskazuje, że gdyby kierownictwo wyceniło papiery wartościowe przeznaczone do obrotu w wartości rynkowej, Spółka rozpoznałaby niezrealizowaną stratę w kwocie xxx w sprawozdaniu z całkowitych dochodów za rok obrotowy. Wartość bilansowa papierów wartościowych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej zostałaby zmniejszona o tę samą kwotę na 31 grudnia 20X1 roku, a podatek dochodowy, zysk netto i kapitał własny zostałyby zmniejszone, odpowiednio, o xxx, xxx i xxx.

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

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – skutki pożaru

Zwracamy uwagę na notę X do sprawozdania finansowego, która opisuje skutki pożaru w obiektach produkcyjnych Spółki. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe²

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

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

² Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 1 w MSB 700 (zmienionym).]

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

[Adres audytora]

[Data]

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

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

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

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

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

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

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 706 (zmienionego) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 706 (zmienionego) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 706 (Revised), *Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

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



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

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

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

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™