

Załącznik Nr 1.34
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 800 (ZMIENIONY)
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 800
(ZMIENIONEGO)

SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH
SPORZĄDZONYCH ZGODNIE Z RAMOWYMI ZAŁOŻENIAMI SPECJALNEGO
PRZEZNACZENIA

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 800 (ZMIENIONY)
SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH
SPORZĄDZONYCH ZGODNIE Z RAMOWYMI ZAŁOŻENIAMI SPECJALNEGO
PRZEZNACZENIA

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

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1-3
Data wejścia w życie	4
Cel	
.....	5
Definicje	6-7
Wymogi	
Rozważania podczas akceptacji zlecenia	8
Rozważania podczas planowania i wykonywania badania	9-10
Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości	11-14
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Definicja ramowych założeń specjalnego przeznaczenia.....	A1-A4
Rozważania podczas akceptacji zlecenia	A5-A8
Rozważania podczas planowania i wykonywania badania	A9-A12
Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości	A13-A21

Załącznik: Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 800 (zmieniony) *Szczegółne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania.*

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) serii 100-700 mają zastosowanie do badania sprawozdania finansowego. Niniejszy MSB dotyczy szczególnych rozważań w zakresie zastosowania tych MSB do badania sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.
2. Niniejszy MSB został napisany w kontekście pełnego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia. MSB 805 (zmieniony)¹ dotyczy szczególnych rozważań stosownych do badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego.
3. Niniejszy MSB nie zastępuje wymogów innych MSB, ani nie oznacza, że dotyczy wszystkich szczególnych rozważań, które mogą być stosowne w okolicznościach danego zlecenia.

Data wejścia w życie

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

Cel

5. Celem audytora podczas stosowania MSB podczas badania sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia jest, aby odnieść się odpowiednio do szczególnych rozważań, które są stosowne dla:
 - (a) akceptacji zlecenia,
 - (b) planowania i wykonania tego zlecenia oraz
 - (c) formułowania opinii i sprawozdawczości o tym sprawozdaniu finansowym.

Definicje

6. Dla celów MSB, następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
 - (a) Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia – sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia. (Zob. par. A4)
 - (b) Ramowe założenia specjalnego przeznaczenia – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu spełnienia potrzeb konkretnych użytkowników w zakresie informacji finansowych. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności.² (Zob. par. A1-A4)
7. Odniesienie do „sprawozdania finansowego” w niniejszym MSB oznacza „pełne sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia”. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają strukturę prezentacji i zawartość sprawozdania

¹ MSB 805 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego.*

² MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragraf 13(a).

finansowego oraz co stanowi pełne sprawozdanie finansowe. Odniesienie do „sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia” obejmuje powiązane ujawnienia.

Wymogi

Rozważania podczas akceptacji zlecenia

Akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

8. MSB 210 wymaga od audytora ustalenia akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego.³ Podczas badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia audytor uzyskuje* zrozumienie: (zob. par. A5-A8)
- (a) celu, dla którego sprawozdanie finansowe jest sporządzane,
 - (b) zamierzonych użytkowników oraz
 - (c) kroków podjętych przez kierownictwo, aby ustalić, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są akceptowalne w danych okolicznościach.

Rozważania podczas planowania i wykonywania badania

9. MSB (PL) 200 wymaga, aby audytor przestrzegał wszystkich MSB stosownych dla badania.⁴ Podczas planowania i wykonywania badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia audytor ustala, czy zastosowanie MSB wymaga szczególnego rozważenia w okolicznościach danego zlecenia. (Zob. par. A9-A12)
10. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga od audytora, aby uzyskał zrozumienie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz zasad (polityk) rachunkowości jednostki i powodów dla wszelkich zmian do nich.⁵ W przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z postanowieniami umowy, audytor uzyskuje zrozumienie wszelkich znaczących interpretacji tej umowy, których dokonało kierownictwo podczas sporządzania tego sprawozdania finansowego. Interpretacja jest znacząca, gdy przyjęcie innej racjonalnej interpretacji doprowadziłoby do istotnej różnicy w informacjach zaprezentowanych w sprawozdaniu finansowym.

Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości

11. Podczas formułowania opinii oraz raportowania o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia audytor stosuje wymogi zawarte w MSB 700 (zmienionym).⁶ (Zob. par. A13-A19)

³ MSB 210 *Uzgadnianie warunków zlecenia badania*, paragraf 6(a).

* *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 (PL) 200, paragraf 18.

⁵ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia*, paragraf 19(b).

⁶ MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*.

Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

12. MSB 700 (zmieniony) wymaga od audytora, aby ocenił, czy sprawozdanie finansowe adekwatnie odwołuje się do lub opisuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.⁷ W przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z postanowieniami umowy, audytor ocenia, czy sprawozdanie finansowe adekwatnie opisuje wszelkie znaczące interpretacje umowy, na których oparte jest sprawozdanie finansowe.
13. MSB 700 (zmieniony) dotyczy formy i zawartości sprawozdania audytora, w tym szczególnej kolejności pewnych elementów. W przypadku sprawozdania audytora o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia:
- (a) sprawozdanie audytora opisuje także cel, dla którego sprawozdanie finansowe jest sporządzane oraz, jeżeli to konieczne, zamierzonych użytkowników, lub odwołuje się do noty w sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia, która zawiera te informacje, oraz
 - (b) jeżeli kierownictwo ma wybór spośród ramowych założeń sprawozdawczości finansowej podczas sporządzania takiego sprawozdania finansowego, wyjaśnienie odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe⁸ odwołuje się również do jego odpowiedzialności za ustalenie, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są akceptowalne w danych okolicznościach.

Ostrzeżenie czytelników, że sprawozdanie finansowe jest sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia

14. Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia zawiera akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi ostrzegający użytkowników sprawozdania audytora, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i, że w wyniku tego sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie dla innego celu (Zob. par. A20 – A21).

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Definicja ramowych założeń specjalnego przeznaczenia (Zob. par. 6)

A1. Przykładami ramowych założeń specjalnego przeznaczenia są:

- podatkowa podstawa rachunkowości dla sprawozdania finansowego, które towarzyszy deklaracji podatkowej jednostki,
- kasowa podstawa rachunkowości ujmowania wpływów i wydatków dla informacji o przepływach pieniężnych, o których przygotowanie dla wierzycieli może zostać poproszona jednostka,
- przepisy dotyczące sprawozdawczości finansowej ustanowione przez regulatora, aby spełnić wymogi tego regulatora, lub

⁷ MSB 700 (zmieniony), paragraf 15.

⁸ Lub inny termin, który jest odpowiedni w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

- postanowienia umowne dotyczące sprawozdawczości finansowej, takie jak emisja obligacji, umowa pożyczki lub dotacja na projekt.

- A2. Mogą wystąpić okoliczności wtedy, gdy ramowe założenia specjalnego przeznaczenia opierają się na ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej ustanowionych przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy lub przez przepisy prawa lub regulację, ale nie są zgodne ze wszystkimi wymogami tych ramowych założeń. Przykładem jest umowa, która wymaga, aby sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z większością, ale nie ze wszystkimi standardami sprawozdawczości finansowej systemu prawnego X. Podczas gdy jest to akceptowalne w okolicznościach danego zlecenia, niewłaściwe jest dla opisu mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia, aby sugerować pełną zgodność z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy lub przez przepisy prawa lub regulację. W powyższym przykładzie umowy, opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej może raczej odnosić się do postanowień umownych dotyczących sprawozdawczości finansowej niż odwoływać się do standardów sprawozdawczości finansowej systemu prawnego X.
- A3. W okolicznościach opisanych w paragrafie A2, ramowe założenia specjalnego przeznaczenia mogą nie być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji nawet, jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, na których są one oparte, są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji. Jest tak, ponieważ ramowe założenia specjalnego przeznaczenia mogą nie być zgodne ze wszystkimi wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ustanowionych przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy lub przez przepisy prawa lub regulację, które są niezbędne, aby osiągnąć rzetelną prezentację sprawozdania finansowego.
- A4. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia może być jedynym sprawozdaniem finansowym, jakie sporządza jednostka. W takich okolicznościach to sprawozdanie finansowe może być wykorzystywane przez użytkowników innych niż ci, dla których ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zostały zaprojektowane. Pomimo szerokiej dystrybucji sprawozdania finansowego w tych okolicznościach, sprawozdanie finansowe jest nadal uważane za będące sprawozdaniem finansowym specjalnego przeznaczenia dla celów MSB. Wymogi opisane w paragrafach 13-14 zostały zaprojektowane, aby uniknąć nieporozumień dotyczących celu, dla którego sprawozdanie finansowe zostało sporządzone. Ujawnienia zawierają informacje wyjaśniające lub opisowe, wskazane jako wymagane, wyraźnie dopuszczone lub w inny sposób dozwolone przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, w głównych składnikach sprawozdania finansowego, lub w notach lub włączone do niego poprzez odwołania.⁹

Rozważania podczas akceptacji zlecenia

Akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 8)

- A5. W przypadku sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, potrzeby zamierzonych użytkowników w zakresie informacji finansowych są kluczowym czynnikiem podczas ustalania

⁹ MSB (PL) 200, paragraf 13(f).

akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego.

- A6. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą obejmować standardy sprawozdawczości finansowej ustanowione przez organizację, która jest uprawniona lub uznana do publikowania standardów dla sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia. W takim przypadku powstanie domniemanie, że standardy te są akceptowalne dla tego celu, jeżeli organizacja podąża za ustanowionym i przejrzystym procesem obejmującym debaty i rozważania poglądów stosownych interesariuszy. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą nakazywać ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają być stosowane przez kierownictwo podczas sporządzania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia dla pewnego rodzaju jednostki. Na przykład, regulator może ustanowić przepisy dotyczące sprawozdawczości finansowej, aby spełnić wymogi tego regulatora. Pod nieobecność wskazówek czegoś przeciwnego, takie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej uznaje się za akceptowalne dla sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia sporządzanego przez taką jednostkę.
- A7. Jeżeli standardy sprawozdawczości finansowej, o których mowa w paragrafie A6, są uzupełnione przez wymogi legislacyjne lub regulacyjne, MSB 210 wymaga od audytora, aby ustalił, czy występują jakiegokolwiek konflikty między standardami sprawozdawczości finansowej a dodatkowymi wymogami i nakazuje działania, jakie audytor ma podjąć, jeżeli występują takie konflikty¹⁰.
- A8. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą obejmować zapisy dotyczące sprawozdawczości finansowej w umowie lub źródłach innych niż te opisane w paragrafach A6 i A7. W tym przypadku akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w okolicznościach danego zlecenia jest ustalana poprzez rozważenie, czy ramowe założenia przedstawiają cechy zwykle przedstawiane przez akceptowalne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej opisane w Załączniku 2 do MSB 210. W przypadku ramowych założeń specjalnego przeznaczenia, względne znaczenie dla konkretnego zlecenia każdej z cech zazwyczaj przedstawianych przez akceptowalne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, jest sprawą zawodowego osądu. Na przykład, dla celów ustalenia wartości aktywów netto jednostki na dzień jej sprzedaży, sprzedawca i nabywca mogli uzgodnić, że bardzo ostrożne szacunki odpisów aktualizujących dla nieściągalnych należności są odpowiednie dla ich potrzeb, pomimo że takie informacje finansowe nie są neutralne w porównaniu z informacjami finansowymi sporządzonymi zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia.

Rozważania podczas planowania i wykonywania badania (Zob. par. 9)

- A9. MSB (PL) 200 wymaga od audytora, aby przestrzegał: (a) stosownych wymogów etycznych, w tym tych dotyczących niezależności, odnoszących się do zleceń badania sprawozdania finansowego oraz (b) wszystkich MSB stosownych dla badania. Wymaga on także, aby audytor przestrzegał każdego wymogu MSB, chyba że w okolicznościach danego badania cały MSB nie jest stosowny lub dany wymóg nie jest stosowny, ponieważ jest warunkowy, a warunek nie występuje. W wyjątkowych okolicznościach audytor może uznać za konieczne, aby odstąpić od

¹⁰ MSB 210, paragraf 18.

stosownego wymogu opisanego w MSB poprzez wykonanie alternatywnych procedur badania, aby osiągnąć cel tego wymogu.¹¹

- A10. Zastosowanie niektórych spośród wymogów MSB podczas badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia może wymagać od audytora szczególnych rozważań. Na przykład w MSB 320 osądy dotyczące spraw, które są istotne dla użytkowników sprawozdania finansowego, są oparte na rozważeniu powszechnych potrzeb użytkowników jako grupy w zakresie informacji finansowych.¹² Jednakże, w przypadku badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, osądy te są oparte na rozważeniu potrzeb zamierzonych użytkowników w zakresie informacji finansowych.
- A11. W przypadku sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, takiego jak te sporządzane zgodnie z wymogami umowy, kierownictwo może uzgodnić z zamierzonymi użytkownikami próg, poniżej którego zniekształcenia zidentyfikowane w trakcie badania nie będą poprawiane lub w inny sposób korygowane. Istnienie takiego progu nie zwalnia audytora z wymogu ustalenia istotności zgodnie z MSB 320 dla celów planowania i wykonywania badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia.
- A12. MSB 260 (zmieniony) wymaga, aby audytor ustalił odpowiednią(-e) osobę(-y) w strukturze nadzorczej jednostki, z którą(-ymi) ma się komunikować.¹³ MSB 260 (zmieniony) zauważa, że w niektórych przypadkach, wszystkie spośród osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką i stosowanie wymogów w zakresie komunikacji jest modyfikowane, aby uwzględnić tę sytuację¹⁴. Gdy pełne sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia jest także sporządzane przez jednostkę, ta(-e) osoba(-y) odpowiedzialna(-e) za nadzór nad sporządzaniem sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia nie może(-gą) być tą(-ymi) samą(-ymi) osobą(-ami), co ta(-e) sprawująca(-e) nadzór odpowiedzialna(-e) za nadzorowanie sporządzania tego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia.

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

- A13. Załącznik do niniejszego MSB zawiera przykłady sprawozdań niezależnego audytora o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia. Inne przykłady sprawozdań audytora mogą być stosowne dla sprawozdawczości o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia (zobacz na przykład załączniki do MSB 700 (zmienionego), MSB 705 (zmienionego)¹⁵, MSB 570 (zmienionego)¹⁶, MSB 720 (zmienionego)¹⁷ i MSB 706 (zmienionego)¹⁸).

Zastosowanie MSB 700 (zmienionego) podczas sprawozdawczości o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia

¹¹ MSB (PL) 200, paragrafy 14, 18 i 22-23.

¹² MSB 320 *Istotność podczas planowania i wykonywania badania*, paragraf 2.

¹³ MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*.

¹⁴ MSB 260 (zmieniony), paragraf A8.

¹⁵ MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

¹⁶ MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności*.

¹⁷ MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji*.

¹⁸ MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

- A14. Paragraf 11 niniejszego MSB wyjaśnia, że od audytora wymagane jest, aby zastosował MSB 700 (zmieniony) podczas formułowania opinii i sprawozdawczości o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia. Podczas dokonywania tego od audytora wymagane jest również, aby zastosował wymogi sprawozdawcze opisane w innych MSB i może on uznać za pomocne szczególnie rozważania, do których odnoszą się paragrafy A15-A19 poniżej.

Kontynuacja działalności

- A15. Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia może, ale nie musi, być sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, dla których stosowna jest zasada kontynuacji działalności (np. zasada kontynuacji działalności nie jest stosowna dla niektórych sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z zasadami ujęcia podatkowego w konkretnych systemach prawnych).¹⁹ W zależności od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, opis w sprawozdaniu audytora obowiązków kierownictwa²⁰ odnoszący się do kontynuacji działalności może wymagać dostosowania w razie konieczności. Opis w sprawozdaniu audytora dotyczący odpowiedzialności audytora²¹ może również wymagać dostosowania, w razie konieczności, w zależności od tego, w jaki sposób MSB 570 (zmieniony) ma zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia.

Kluczowe sprawy badania

- A16. MSB 700 (zmieniony) wymaga od audytora, aby zakomunikował kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701²² dla badań pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych. Dla badań sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia MSB 701 ma zastosowanie tylko wtedy, gdy komunikacja kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia jest wymagana przez przepisy prawa lub regulację lub z innych powodów audytor decyduje się, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania. Gdy kluczowe sprawy badania są komunikowane w sprawozdaniu audytora o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia, MSB 701 ma zastosowanie w całości²³.

Inne informacje

- A17. MSB 720 (zmieniony) dotyczy obowiązków audytora odnoszących się do innych informacji. W kontekście niniejszego MSB, raporty zawierające lub towarzyszące sprawozdaniu finansowemu specjalnego przeznaczenia – których celem jest dostarczenie właścicielom (lub podobnym interesariuszom) informacji o sprawach zaprezentowanych w sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia – są uważane za raporty roczne dla celów MSB 720 (zmienionego). W przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego z zastosowaniem ramowych założeń specjalnego przeznaczenia, pojęcie „podobni interesariusze” obejmuje szczególnych użytkowników, których potrzeby w zakresie informacji finansowych są zaspokajane poprzez zaprojektowanie ramowych założeń specjalnego przeznaczenia stosowanych do sporządzania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia. Gdy

¹⁹ MSB 570 (zmieniony), paragraf 2.

²⁰ Patrz MSB 700 (zmieniony), paragrafy 34(b) i A49.

²¹ Patrz MSB 700 (zmieniony), paragraf 39(b)(iv).

²² MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

²³ MSB 700 (zmieniony), paragraf 31.

audytor ustala, że jednostka planuje wydać taki raport, wówczas do badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia zastosowanie mają wymogi MSB 720 (zmienionego).

Imię i nazwisko partnera odpowiedzialnego za zlecenie

A18. Wymóg MSB 700 (zmienionego), aby audytor zawarł imię i nazwisko partnera odpowiedzialnego za zlecenie w sprawozdaniu audytora ma zastosowanie również do badań sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia spółek notowanych²⁴. Przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od audytora, aby zawarł w sprawozdaniu audytora imię i nazwisko partnera odpowiedzialnego za zlecenie, lub z innego powodu może on zdecydować, aby to zrobić podczas raportowania o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia jednostek innych niż jednostki notowane.

Zawarcie odwołania do sprawozdania audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym ogólnego przeznaczenia

A19. Audytor może uznać za właściwe, aby odwołać się w akapicie zawierającym inne sprawy w sprawozdaniu audytora o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia do sprawozdania audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym ogólnego przeznaczenia lub do spraw(-y) tam poruszonych(-ej) (zobacz MSB 706 (zmieniony))²⁵. Na przykład, audytor może uważać za właściwe, aby odnieść się w sprawozdaniu audytora o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia do sekcji *Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności*, zawartej w sprawozdaniu audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym ogólnego przeznaczenia.

Ostrzeżenie czytelników, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia (Zob. par. 14)

A20. Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia może być wykorzystywane dla celów innych niż te, dla których zostało zamierzone. Na przykład, regulator może wymagać, aby pewne jednostki składały sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia w ogólnodostępnym rejestrze. Aby uniknąć nieporozumień, audytor ostrzega użytkowników sprawozdania audytora poprzez zawarcie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi wyjaśniającego, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i przez to może nie być odpowiednie dla innego celu. MSB 706 (zmieniony) wymaga, aby ten akapit został zawarty w osobnej sekcji sprawozdania audytora z odpowiednim nagłówkiem, który zawiera określenie *Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi*.²⁶

Ograniczenie udostępniania lub wykorzystania (Zob. par. 14)

A21. Dodatkowo do ostrzeżenia wymaganego przez paragraf 14, audytor może uznać za właściwe, aby wskazać, że sprawozdanie audytora jest przeznaczone wyłącznie dla konkretnych użytkowników. W zależności od przepisów prawa lub regulacji konkretnego systemu prawnego, może to zostać osiągnięte poprzez ograniczenie udostępniania lub wykorzystania sprawozdania audytora. W tych okolicznościach, akapit, do którego odnosi się paragraf 14, może zostać

²⁴ Patrz MSB 700 (zmieniony), paragrafy 46 i A62-A64.

²⁵ Patrz MSB 706 (zmieniony), paragrafy 10-11.

²⁶ Zobacz paragraf 9(a) w MSB 706 (zmienionym).

SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SPORZĄDZONYCH
ZGODNIE Z RAMOWYMI ZAŁOŻENIAMI SPECJALNEGO PRZEZNACZENIA

rozszerzony, aby zawierał te inne sprawy oraz poprzez odpowiednią modyfikację nagłówka (patrz przykłady ilustrujące w załączniku do niniejszego MSB).

Załącznik

(Zob. par. A14)

Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia

- Przykład ilustrujący 1: Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana, sporządzonym zgodnie z postanowieniami umowy dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (dla celów niniejszego przykładu ilustrującego – ramowe założenia zgodności).
- Przykład ilustrujący 2: Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana, sporządzonym zgodnie z podatkową podstawą rachunkowości w systemie prawnym X (dla celów niniejszego przykładu ilustrującego – ramowe założenia zgodności).
- Przykład ilustrujący 3: Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez regulatora (dla celów niniejszego przykładu ilustrującego – ramowe założenia rzetelnej prezentacji).

Przykład ilustrujący 1 – Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana, sporządzonym zgodnie z postanowieniami umowy dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (dla potrzeb niniejszego przykładu ilustrującego – ramowe założenia zgodności)

Dla celów niniejszego przykładowego sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z postanowieniami umownymi dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (to jest ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia). Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami zgodności.
- Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym ogólnego przeznaczenia nie zostało wydane.
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe w MSB 210.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania, audytor wyciągnął wniosek, że odpowiednia jest opinia niezmodyfikowana (tj. „czysta”).
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania, są te wymagane w danym systemie prawnym.
- 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).
- Udostępnianie i wykorzystanie sprawozdania audytora podlega ograniczeniom.
- Od audytora nie jest wymagane ani audytor nie zdecydował z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.
- Audytor ustalił, że nie występują inne informacje (tj. wymogi określone w MSB 720 (zmienionym) nie mają zastosowania).
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Audytor nie ma żadnych innych obowiązków sprawozdawczych wymaganych zgodnie z krajowymi przepisami prawa lub regulacją.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

[Odpowiedni adresat]

Opinia

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

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 20X1 roku zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z postanowieniami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej określonymi w Sekcji Z umowy z dnia 1 stycznia 20X1 zawartej pomiędzy Spółką i Spółką DEF („Umowa”).

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 uwagi – podstawa rachunkowości oraz ograniczenie udostępniania i wykorzystania

Zwracamy uwagę na notę X sprawozdania finansowego, która opisuje podstawę rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, aby pomóc Spółce w przestrzeganiu postanowień dotyczących sprawozdawczości finansowej określonych w Umowie, o której mowa powyżej. Na skutek tego, sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasze sprawozdanie jest przeznaczone wyłącznie dla Spółki oraz Spółki DEF i nie powinno być przekazywane innym stronom lub wykorzystywane przez strony inne niż Spółka lub Spółka DEF. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe²⁷

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z postanowieniami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej określonymi w Sekcji Z Umowy oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe, kierownictwo jest odpowiedzialne za dokonanie oceny zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za zastosowanie zasady kontynuacji działalności, chyba

²⁷ 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.

że kierownictwo albo zamierza dokonać likwidacji Spółki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

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

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

Paragraf 41(b) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że zacytowany materiał poniżej może być umieszczony w załączniku do sprawozdania audytora. Paragraf 41(c) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można raczej odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji, która zawiera opis obowiązków audytora, a nie zamieszczać tego materiału w sprawozdaniu audytora, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu obowiązków audytora opisanych poniżej i nie jest z nim niespójny.

Jako część badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm w trakcie trwania całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywu, fałszerstwa, celowych pominięć, fałszywych oświadczeń lub obejścia kontroli wewnętrznej,
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki²⁸,
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo
- na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągamy wnioski na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności oraz, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że występuje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, zmodyfikowanie naszej opinii. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności.

Komunikujemy się z osobami sprawującym nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, w tym wszelkich znaczących słabości kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

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

[Adres audytora] [odwrócone umiejscowienie daty i adresu]

[Data]

²⁸ To zdanie uległoby modyfikacji, jeżeli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy audytor ponosi również odpowiedzialność za wydanie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

Przykład ilustrujący 2 – Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana sporządzonym zgodnie z podatkową podstawą rachunkowości w systemie prawnym X (dla celów niniejszego przykładu ilustrującego – ramowe założenia zgodności)

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego, które zostało sporządzone przez kierownictwo spółki partnerskiej, zgodnie z podatkową podstawą rachunkowości w systemie prawnym X (to jest ramowe założenia specjalnego przeznaczenia), aby pomóc partnerom w sporządzeniu ich indywidualnych deklaracji podatku dochodowego. Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są ramowe założenia zgodności.
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe w MSB 210.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania, audytor wyciągnął wniosek, że odpowiednia jest opinia niezmodyfikowana (tj. „czysta”).
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania, są te wymagane w danym systemie prawnym.
- 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).
- Udostępnianie sprawozdania audytora podlega ograniczeniu.
- Od audytora nie jest wymagane ani audytor nie zdecydował z innego powodu, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.
- Audytor ustalił, że nie występują żadne inne informacje (tj. wymogi określone w MSB 720 (zmienionym) nie mają zastosowania).
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Audytor nie ma żadnych innych obowiązków sprawozdawczych wymaganych zgodnie z krajowymi przepisami prawa lub regulacją.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

[Odpowiedni adresat]

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego Spółki partnerskiej ABC (“Spółka partnerska”), które zawiera bilans na dzień 31 grudnia 20X1 roku i rachunek zysków i strat za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityk) rachunkowości.

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe Spółki partnerskiej za rok zakończony 31 grudnia 20X1 roku zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [*opisz mające zastosowanie przepisy prawa dotyczące podatku dochodowego*] systemu prawnego X.

Podstawa opinii

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego*. Jesteśmy niezależni od Spółki partnerskiej 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 uwagi – podstawa rachunkowości oraz ograniczenie udostępniania

Zwracamy uwagę na Notę X do sprawozdania finansowego, która opisuje podstawę rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, aby pomóc partnerom Spółki partnerskiej w sporządzeniu ich indywidualnych deklaracji dotyczących podatku dochodowego. Na skutek tego sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasze sprawozdanie jest przeznaczone wyłącznie dla Spółki partnerskiej oraz jej partnerów i nie powinno być udostępniane stronom innym niż Spółka partnerska i jej partnerzy. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe²⁹

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z podatkową podstawą rachunkowości w systemie prawnym X oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe, kierownictwo jest odpowiedzialne za dokonanie oceny zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz zastosowanie zasady kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo albo zamierza dokonać likwidacji Spółki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

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

²⁹ Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB) zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

Paragraf 41(b) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że zacytowany materiał poniżej może być umieszczony w załączniku do sprawozdania audytora. Paragraf 41(c) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można raczej odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji, która zawiera opis obowiązków audytora, a nie zawierać ten materiał w sprawozdaniu audytora, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu obowiązków audytora poniżej i nie jest z nim niespójny.

Jako część badania zgodnie z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm podczas całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmowy, fałszerstwa, celowych pominięć, fałszywych oświadczeń lub obejścia kontroli wewnętrznej,
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki partnerskiej³⁰,
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że występuje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, zmodyfikowanie naszej opinii. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności.
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo.
- Komunikujemy się z osobami sprawującym nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, w tym wszelkich znaczących słabości kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

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

[Adres audytora] [Odwrócone umiejscowienie daty i adresu]

[Data]

³⁰ To zdanie zostałoby zmodyfikowane, jeżeli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy audytor ponosi również odpowiedzialność za wydanie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

Przykład ilustrujący 3 – Sprawozdanie audytora o pełnym sprawozdaniu finansowym jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez regulatora (dla celów niniejszego przykładu ilustrującego – ramowe założenia rzetelnej prezentacji).

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej, które zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez regulatora (to jest ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia), aby spełnić wymogi tego regulatora. Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są ramowe założenia rzetelnej prezentacji.
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe w MSB 210.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że odpowiednia jest opinia niezmodyfikowana (tj. „czysta”).
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania, są te wymagane w danym systemie prawnym.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym). Ujawnienie istotnej niepewności w sprawozdaniu finansowym jest adekwatne.
- Udostępnianie lub wykorzystanie sprawozdania audytora nie podlega ograniczeniu.
- Regulator wymaga od audytora zakomunikowania kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701.
- Akapit zawierający inne sprawy odnosi się do faktu, że audytor wydał również sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym sporządzonym przez Spółkę ABC za ten sam okres zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia.
- Audytor ustalił, że nie występują żadne inne informacje (tj. wymogi określone w MSB 720 (zmienionym) nie mają zastosowania).
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Audytor nie ma żadnych innych obowiązków sprawozdawczych wymaganych zgodnie z krajowymi przepisami prawa lub regulacją.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

[Do akcjonariuszy Spółki ABC lub odpowiedniego adresata]

Opinia

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

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *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 przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej określonymi w Sekcji Y Regulacji Z.

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 uwagi – podstawa rachunkowości

Zwracamy uwagę na notę X do sprawozdania finansowego, która opisuje podstawę rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, aby pomóc Spółce spełnić wymogi Regulatora DEF. Na skutek tego, sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności

Zwracamy uwagę na Notę 6 w sprawozdaniu finansowym, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ za rok zakończony dnia 31 grudnia 20X1 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały sumę jej aktywów o YYY. Jak wskazano w Nocie 6, te zdarzenia lub warunki, wraz z innymi sprawami przedstawionymi w Nocie nr 6, wskazują, że występuje istotna niepewność, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuacji działalności. 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. Dodatkowo oprócz sprawy opisanej w sekcji „Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności” powyżej, ustaliliśmy, że sprawy opisane poniżej będące kluczowymi sprawami badania, zostaną zakomunikowane w naszym sprawozdaniu.

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

Inna sprawa

Spółka sporządziła odrębne pełne sprawozdanie finansowe za rok zakończony dnia 31 grudnia 20X1 roku zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, o którym w dniu 31 marca 20X2 roku wydaliśmy odrębne sprawozdanie audytora dla akcjonariuszy Spółki.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe³¹

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej określonymi w Sekcji Y Regulacji Z³² oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe, kierownictwo jest odpowiedzialne za dokonanie oceny zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz zastosowanie zasady kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo albo zamierza dokonać likwidacji Spółki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

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

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem oraz wydanie sprawozdania audytora, które zawiera naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB) zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

Paragraf 41(b) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że zacieniony materiał poniżej może być umieszczony w załączniku do sprawozdania audytora. Paragraf 41(c) w MSB 700 (zmienionym) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można raczej odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji, która zawiera opis obowiązków audytora, a nie zawierać tego materiału w sprawozdaniu audytora, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu obowiązków audytora poniżej i nie jest z nim niespójny.

Jako część badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm podczas całego badania. Także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego

³¹ Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

³² Tam, gdzie odpowiedzialnością kierownika jednostki jest sporządzić sprawozdanie finansowe, które przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz, może to zostać odczytane: „Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej określonymi w sekcji Y regulacji Z oraz za taką...”

- wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywu, fałszerstwa, celowych pominięć, fałszywych oświadczeń lub obejścia kontroli wewnętrznej,
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki³³,
 - oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo,
 - wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że występuje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, zmodyfikowanie naszej opinii. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności.
 - oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące jego podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który osiąga rzetelną prezentację.

Komunikujemy się z osobami sprawującym nadzór w odniesieniu do, między innymi planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania oraz znaczących ustaleń badania, w tym wszelkich znaczących słabości kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

Osobom sprawującym nadzór dostarczamy także oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności, a także, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby racjonalnie zostać uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności oraz tam, gdzie ma to zastosowanie, podjętych działaniach, aby wyeliminować zagrożenia lub zastosowanych zabezpieczeniach.

Spośród spraw komunikowanych osobom sprawującym nadzór ustaliliśmy te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres i przez to są kluczowymi sprawami badania. Opisujemy te sprawy w naszym sprawozdaniu audytora, chyba że przepisy prawa lub regulacja zabraniają publicznego ujawnienia sprawy lub, gdy w niezwykle rzadkich okolicznościach uznajemy, że sprawa nie powinna być komunikowana w naszym sprawozdaniu, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje dokonania tego przeważałyby korzyści takiej komunikacji dla interesu publicznego.

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] [Odwrócone umiejscowienie daty i adresu]

[Data]

³³ To zdanie zostałoby zmodyfikowane, jeżeli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy audytor ponosi również odpowiedzialność za wydanie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

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) 800 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia*, 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) 800 (zmienionego) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 800 (zmienionego) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 800 (Revised), *Special Considerations—Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks*. 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™