

Załącznik Nr 1.29
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 701
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 701

KOMUNIKOWANIE KLUCZOWYCH SPRAW BADANIA
W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 701

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

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora* należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora i przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności audytora za komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora. W zamierzeniu odnosi się on zarówno do osądu audytora co do tego, co przedstawić w sprawozdaniu audytora, jak i do formy i zawartości takiej komunikacji.
2. Celem komunikowania kluczowych spraw badania jest polepszenie wartości informacyjnej sprawozdania audytora poprzez zapewnienie większej przejrzystości przeprowadzonego badania. Komunikowanie kluczowych spraw badania dostarcza dodatkowych informacji zamierzonym użytkownikom sprawozdania finansowego („zamierzeni użytkownicy”), aby pomóc im w zrozumieniu tych spraw, które według zawodowego osądu audytora miały największe znaczenie podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Komunikowanie kluczowych spraw badania może także pomóc zamierzonym użytkownikom w zrozumieniu jednostki i obszarów znaczącego osądu kierownictwa w zbadanym sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A1-A4)
3. Komunikacja kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora może także dostarczyć zamierzonym użytkownikom podstawy do dalszego zaangażowania się wraz z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór w pewne sprawy odnoszące się do jednostki, zbadanego sprawozdania finansowego lub badania, które zostało wykonane.
4. Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora ma miejsce w kontekście sformułowania przez audytora opinii o sprawozdaniu finansowym jako całości. Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora nie jest:
 - (a) substytutem dla ujawnień w sprawozdaniu finansowym, których dokonania wymagają od kierownictwa mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub, które z innego powodu są niezbędne, aby osiągnąć rzetelną prezentację,
 - (b) substytutem dla wyrażenia przez audytora opinii zmodyfikowanej, gdy jest to wymagane przez okoliczności konkretnego zlecenia badania zgodnie z MSB 705 (zmienionym),¹
 - (c) substytutem dla sprawozdawczości zgodnie z MSB 570 (zmienionym)², gdy występuje istotna niepewność odnosząca się do zdarzeń lub warunków, które mogą budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuowania działalności, lub
 - (d) odrębną opinią na temat poszczególnych spraw. (Zob. par. A5–A8)
5. Niniejszy MSB ma zastosowanie do badań pełnych sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych oraz okoliczności, gdy audytor z innego powodu decyduje, aby zakomunikować kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu audytora. Niniejszy MSB ma zastosowanie także wtedy, gdy przepisy prawa lub regulacja wymagają od audytora, aby zakomunikował kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu audytora.³ Jednakże MSB 705 (zmieniony) zabrania audytorowi komunikowania kluczowych spraw badania, gdy audytor

¹ MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

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

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

odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, chyba że taka sprawozdawczość jest wymagana przez przepisy prawa lub regulację.⁴

Data wejścia w życie

6. Niniejszy MSB ma zastosowanie do badań sprawozdań finansowych dla okresów sprawozdawczych zakończonych 15 grudnia 2016 r. lub później.

Cele

7. Celami audytora są ustalenie kluczowych spraw badania oraz, po sformułowaniu opinii o sprawozdaniu finansowym, komunikowanie tych spraw poprzez opisanie ich w sprawozdaniu audytora.

Definicja

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

Kluczowe sprawy badania — 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.

Wymogi

Ustalanie kluczowych spraw badania

9. Audytor ustala*, te sprawy spośród spraw komunikowanych osobom sprawującym nadzór, które wymagały znaczącej uwagi audytora podczas wykonywania badania. Dokonując tego ustalenia audytor bierze pod uwagę następujące czynniki: (zob. par. A9–A18)
- (a) obszary wyżej oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia lub znaczące ryzyka zidentyfikowane zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)⁵, (zob. par. A19–A22)
 - (b) znaczące osądy audytora odnoszące się do obszarów w sprawozdaniu finansowym, które angażowały znaczący osąd kierownictwa, w tym szacunki księgowe, które podlegają wysokiemu stopniowi niepewności szacunku, (zob. par. A23–A24)
 - (c) skutek dla badania znaczących zdarzeń lub transakcji, które wydarzyły się w trakcie okresu. (Zob. par. A25–A26)
10. Audytor ustala, które spośród spraw ustalonych zgodnie z paragrafem 9 były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres i dlatego są kluczowymi sprawami badania. (Zob. par. A9–A11, A27–A30)

Komunikowanie kluczowych spraw badania

11. Audytor opisuje każdą kluczową sprawę badania używając odpowiedniego podtytułu w odrębnej sekcji sprawozdania audytora pod nagłówkiem „Kluczowe sprawy badania”, chyba że

⁴ MSB 705 (zmieniony), paragraf 29.

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *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 przywidziany w danym MSB.

⁵ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i szacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*.

zastosowanie mają okoliczności opisane w paragrafach 14 lub 15. Sformułowania wprowadzające w tej sekcji sprawozdania audytora stwierdzają, że:

- (a) kluczowe sprawy badania są tymi sprawami, które według zawodowego osądu audytora były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego [za bieżący okres], oraz
- (b) do spraw tych odniesiono się w kontekście badania sprawozdania finansowego jako całości oraz formułowania opinii audytora o nim i audytor nie dostarcza odrębnej opinii na temat tych spraw. (Zob. par. A31–A33)

Kluczowe sprawy badania nie są substytutem dla wyrażenia opinii zmodyfikowanej

12. Audytor nie komunikuje sprawy w sekcji sprawozdania audytora „Kluczowe sprawy badania”, gdy w wyniku tej sprawy od audytora byłoby wymagane, aby zmodyfikować opinię zgodnie z MSB 705 (zmienionym). (Zob. par. A5)

Opisy poszczególnych kluczowych spraw badania

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

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

14. Audytor opisuje każdą kluczową sprawę badania w sprawozdaniu audytora, chyba że: (zob. par. A53–A56)
- (a) przepisy prawa lub regulacja uniemożliwiają publiczne ujawnienie informacji na temat tej sprawy lub (zob. par. A52)
 - (b) w niezwykle rzadkich okolicznościach audytor ustala, że sprawa nie powinna być komunikowana w sprawozdaniu audytora, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje dokonania tego przeważą nad korzyściami takiej komunikacji dla interesu publicznego. Nie ma to zastosowania, jeżeli jednostka publicznie ujawniła informacje na temat tej sprawy.

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

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

Forma i zawartość sekcji „Kluczowe sprawy badania” w innych okolicznościach

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

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

17. Audytor komunikuje osobom sprawującym nadzór:

- (a) te sprawy, które audytor ustalił jako kluczowe sprawy badania, lub
- (b) jeżeli ma to zastosowanie, zależnie od faktów i okoliczności dotyczących jednostki i badania ustalenie przez audytora, że nie ma żadnych kluczowych spraw badania do zakomunikowania w sprawozdaniu audytora. (Zob. par. A60–A63)

Dokumentacja

18. Audytor zawiera w dokumentacji badania:⁶ (zob. par. A64)

- (a) sprawy, które wymagały znaczącej uwagi audytora, które ustalono zgodnie z paragrafem 9, oraz uzasadnienie dla ustalenia przez audytora co do tego, czy każda z tych spraw jest, czy nie jest, kluczową sprawą badania zgodnie z paragrafem 10,
- (b) tam, gdzie ma to zastosowanie, uzasadnienie ustalenia przez audytora, że nie ma żadnych kluczowych spraw badania do zakomunikowania w sprawozdaniu audytora lub, że jedynymi kluczowymi sprawami badania do zakomunikowania są te sprawy, do których odnosi się paragraf 15 oraz
- (c) tam, gdzie ma to zastosowanie, uzasadnienie dla ustalenia przez audytora niekomunikowania w sprawozdaniu audytora sprawy ustalonej jako kluczowa sprawa badania.

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSB (Zob. par. 2)

- A1. Termin „znaczenie” może zostać opisany jako względna ważność sprawy w danym kontekście. Znaczenie danej sprawy podlega osądowi przez audytora w kontekście, w którym jest ona rozważana. Znaczenie może być rozważane w kontekście czynników ilościowych i jakościowych, takich jak względna wielkość, charakter i skutek dla przedmiotowej sprawy oraz wyrażone zainteresowanie zamierzonych użytkowników lub odbiorców. Obejmuje to obiektywną analizę faktów i okoliczności, w tym charakteru i zakresu komunikacji z osobami sprawującymi nadzór.
- A2. Użytkownicy sprawozdania finansowego wyrazili zainteresowanie tymi sprawami, na temat których audytor prowadził najbardziej rozbudowany dialog z osobami sprawującymi nadzór jako część dwustronnej komunikacji wymaganej przez MSB 260 (zmieniony)⁷ i wnioskowali o dodatkową przejrzystość dotyczącą tej komunikacji. Na przykład użytkownicy wyrazili szczególne zainteresowanie zrozumieniem znaczących osądów dokonanych przez audytora podczas formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym jako całości, ponieważ są one często

⁶ MSB 230 *Dokumentacja badania*, paragrafy 8–11 i A6.

⁷ MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*.

związane z obszarami znaczącego osądu kierownictwa podczas sporządzania sprawozdania finansowego.

- A3. Wymaganie od audytora, aby komunikował kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu audytora, może także wzmocnić komunikację pomiędzy audytorem i osobami sprawującymi nadzór na temat tych spraw, a także może zwiększyć uwagę kierownictwa i osób sprawujących nadzór odnośnie do ujawnień w sprawozdaniu finansowym, do którego zostały dokonane odwołania w sprawozdaniu audytora.
- A4. MSB 320⁸ wyjaśnia, że racjonalne jest, aby audytor zakładał, że użytkownicy sprawozdania finansowego:
- (a) mają racjonalną wiedzę o działalności gospodarczej i ekonomicznej oraz o rachunkowości, a także gotowość do poznania informacji w sprawozdaniu finansowym z racjonalną starannością,
 - (b) rozumieją, że sprawozdanie finansowe jest sporządzane, prezentowane i badane do poziomów istotności,
 - (c) rozpoznają niepewności nieodłączne podczas wyceny wartości opartych na wykorzystaniu szacunków, osądu i rozważenia przyszłych zdarzeń oraz
 - (d) podejmują racjonalne decyzje gospodarcze na podstawie informacji w sprawozdaniu finansowym.

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

Związek pomiędzy kluczowymi sprawami badania, opinią audytora oraz innymi elementami sprawozdania audytora (Zob. par. 4, 12, 15)

- A5. MSB 700 (zmieniony) ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym.⁹ Komunikowanie kluczowych spraw badania nie jest substytutem dla ujawnień w sprawozdaniu finansowym, których przedstawienia od kierownictwa wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub, które z innych powodów są konieczne, aby osiągnąć rzetelną prezentację. MSB 705 (zmieniony) odnosi się do okoliczności, w których audytor wyciąga wniosek, że wystąpiło istotne zniekształcenie odnoszące się do odpowiedniości lub adekwatności ujawnień w sprawozdaniu finansowym.¹⁰
- A6. Gdy audytor wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną zgodnie z MSB 705 (zmienionym), przedstawienie opisu sprawy powodującej powstanie zmodyfikowanej opinii w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)” pomaga promować zrozumienie przez zamierzonych użytkowników oraz identyfikować takie okoliczności, gdy one występują. Oddzielenie komunikowania tej sprawy od innych kluczowych spraw badania opisanych w sekcji „Kluczowe sprawy badania” nadaje jej zatem właściwe znaczenie w sprawozdaniu audytora (zobacz paragraf 15). Załącznik w MSB 705 (zmienionym) zawiera przykłady ilustrujące w jaki sposób na sformułowania wprowadzające w sekcji „Kluczowe sprawy badania” wpływa to, gdy audytor wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, a inne kluczowe sprawy badania są komunikowane w sprawozdaniu audytora. Paragraf A58 niniejszego MSB ilustruje, w jaki sposób jest przedstawiana sekcja „Kluczowe sprawy badania”, gdy audytor ustalił, że nie występują żadne

⁸ MSB 320 *Istotność w planowaniu i wykonywaniu badania*, paragraf 4.

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

¹⁰ Zobacz paragraf A7 w MSB 705 (zmienionym).

inne kluczowe sprawy badania, które miałyby zostać przedstawione w sprawozdaniu audytora, wykraczające poza sprawy, do których odnosi się sekcja sprawozdania audytora „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)” lub sekcja „Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności”.

- A7. Gdy audytor wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, komunikowanie innych kluczowych spraw badania byłoby nadal stosowne, aby poprawić zrozumienie badania przez zamierzonych użytkowników, a przez to zastosowanie mają wymogi, aby ustalić kluczowe sprawy badania. Jednakże, ponieważ opinia negatywna jest wyrażana w okolicznościach, gdy audytor wyciągnął wniosek, że zniekształcenia pojedynczo lub łącznie są zarówno istotne, jak i rozległe dla sprawozdania finansowego:¹¹
- a) zależnie od znaczenia spraw(-y) powodujących(-ej) powstanie opinii negatywnej, audytor może ustalić, że żadne inne sprawy nie są kluczowymi sprawami badania. W takich okolicznościach zastosowanie ma wymóg opisany w paragrafie 15 (zobacz paragraf A58),
 - b) jeżeli jedna lub więcej spraw innych niż sprawa(-y) powodująca(-e) powstanie opinii negatywnej zostają ustalone jako kluczowe sprawy badania, jest szczególnie ważne, aby opisy takich innych kluczowych spraw badania nie sugerowały, że sprawozdanie finansowe jako całość jest bardziej wiarygodne w odniesieniu do tych spraw, niż byłoby to odpowiednie w danych okolicznościach, w świetle opinii negatywnej (zobacz paragraf A47).
- A8. MSB 706 (zmieniony)¹² ustanawia mechanizmy dla audytorów badających sprawozdania finansowe wszystkich jednostek, aby zawrzeć dodatkową komunikację w sprawozdaniu audytora poprzez wykorzystanie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi oraz akapitów zawierających inne sprawy, gdy audytor uważa dokonanie tego za konieczne. W takich przypadkach, akapity te są przedstawiane odrębnie od sekcji „Kluczowe sprawy badania” w sprawozdaniu audytora. Gdy zostało ustalone, że sprawa jest kluczową sprawą badania, wykorzystanie tych akapitów nie jest substytutem dla opisu poszczególnych kluczowych spraw badania zgodnie z paragrafem 13.¹³ MSB 706 (zmieniony) dostarcza dalsze wytyczne dotyczące powiązań pomiędzy kluczowymi sprawami badania oraz akapitami objaśniającymi ze zwróceniem uwagi zgodnie z tym MSB.¹⁴

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

- A9. Proces podejmowania decyzji przez audytora podczas ustalania kluczowych spraw badania jest zaprojektowany tak, aby wybrać mniejszą liczbę spraw spośród spraw komunikowanych osobom sprawującym nadzór, które to sprawy na podstawie osądu audytora były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres.
- A10. Ustalenie przez audytora kluczowych spraw badania jest ograniczone do tych najbardziej znaczących spraw podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres, nawet gdy przedstawiono porównawcze sprawozdanie finansowe (tj. nawet wtedy, gdy opinia audytora odnosi się do każdego okresu, za który prezentowane jest sprawozdanie finansowe).¹⁵
- A11. Pomimo tego, że ustalenie przez audytora kluczowych spraw badania dotyczy badania sprawozdania finansowego za bieżący okres, a niniejszy MSB nie wymaga od audytora, aby

¹¹ MSB 705 (zmieniony), paragraf 8.

¹² MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

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

¹⁴ MSB 706 (zmieniony), paragrafy A1–A3.

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

aktualizował kluczowe sprawy badania zawarte w sprawozdaniu audytora za poprzedni okres, niemniej jednak może być przydatne, aby audytor rozważył, czy sprawa, która była kluczową sprawą badania podczas badania sprawozdania finansowego za poprzedni okres, nadal jest kluczową sprawą badania podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres.

Sprawy, które wymagały znaczącej uwagi audytora (Zob. par. 9)

- A12. Koncepcja znaczącej uwagi audytora uznaje, że badanie jest oparte na ryzyku i skupia się na zidentyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, zaprojektowaniu i wykonaniu procedur badania odpowiadających na te ryzyka oraz uzyskaniu dowodów badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla opinii audytora. Dla konkretnego salda konta, grupy transakcji lub ujawnień, im wyższe jest oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, tym więcej osądu jest często zaangażowane podczas planowania i wykonywania procedur badania oraz podczas dokonywania oceny ich wyników. Podczas projektowania dalszych procedur badania od audytora wymagane jest uzyskanie tym bardziej przekonujących dowodów badania, im wyższe jest oszacowanie ryzyka przez audytora.¹⁶ Uzyskując bardziej przekonujące dowody badania ze względu na wyższe oszacowanie ryzyka, audytor może zwiększyć ilość dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej stosowne lub wiarygodne, na przykład poprzez położenie większego nacisku na uzyskanie dowodów od stron trzecich lub poprzez uzyskanie dowodów potwierdzających z wielu niezależnych źródeł.¹⁷
- A13. Zatem sprawy, które stanowią wyzwania dla audytora podczas uzyskiwania wystarczających odpowiednich dowodów badania lub stawiają wyzwania audytorowi podczas formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym mogą być szczególnie stosowne podczas ustalania przez audytora kluczowych spraw badania.
- A14. Obszary znaczącej uwagi audytora często odnoszą się do obszarów skomplikowanych oraz znaczącego osądu kierownictwa w sprawozdaniu finansowym, a przez to często angażują trudne lub złożone osądy audytora. To z kolei często wpływa na ogólną strategię badania audytora, alokację zasobów oraz zakres wysiłku podczas badania w odniesieniu do takich spraw. Skutki te mogą obejmować, na przykład, zakres zaangażowania personelu wyższego szczebla podczas zlecenia badania lub zaangażowanie eksperta audytora lub osób posiadających wiedzę ekspercką w specjalistycznym obszarze rachunkowości lub badania, zaangażowanych lub zatrudnionych przez firmę, aby odnieść się do tych obszarów.
- A15. Różne MSB wymagają szczególnej komunikacji z osobami sprawującymi nadzór oraz innymi osobami, która może odnosić się do obszarów znaczącej uwagi audytora. Na przykład:
- MSB 260 (zmieniony) wymaga od audytora informowania osób sprawujących nadzór o znaczących trudnościach napotkanych podczas badania, jeżeli takie wystąpiły¹⁸. MSB uznają potencjalne trudności w odniesieniu do, na przykład:
 - transakcji ze stronami powiązanymi¹⁹, w szczególności ograniczenia zdolności audytora do uzyskania dowodów badania, że wszystkie inne aspekty transakcji ze stronami powiązanymi (inne niż cena) są równoważne tym dla podobnej transakcji na warunkach rynkowych,

¹⁶ MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*, paragraf 7(b).

¹⁷ MSB 330, paragraf A19.

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

¹⁹ MSB 550 *Podmioty powiązane*, paragraf A42.

- ograniczenia w badaniu grupy, na przykład tam, gdzie dostęp do informacji lub osób mógł zostać ograniczony²⁰,
- MSB 220 (zmieniony) ustanawia wymogi dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie w odniesieniu do przeprowadzenia odpowiedniej konsultacji w trudnych lub spornych sprawach, sprawach, w których polityki lub procedury firmy wymagają konsultacji²¹ oraz w innych sprawach, które według zawodowego osądu partnera odpowiedzialnego za zlecenie, wymagają konsultacji. Na przykład audytor może skonsultować z innymi osobami wewnątrz firmy lub na zewnątrz znaczącą sprawę merytoryczną, co może być wskazówką, że jest to kluczowa sprawa badania. Od partnera odpowiedzialnego za zlecenie wymagane jest także omówienie, między innymi, znaczących spraw i znaczących osądów powstających podczas zlecenia badania z kontrolerem jakości wykonania zlecenia.²²

Rozważania podczas ustalania tych spraw, które wymagały znaczącej uwagi audytora (Zob. par. 9)

- A16. Audytor może opracować wstępny pogląd na etapie planowania na temat spraw, które prawdopodobnie będą obszarami znaczącej uwagi audytora podczas badania, a przez to mogą być kluczowymi sprawami badania. Audytor może zakomunikować to osobom sprawującym nadzór podczas omówienia planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania zgodnie z MSB 260 (zmienionym). Jednakże ustalenie przez audytora kluczowych spraw badania jest oparte na wynikach badania lub dowodach uzyskanych w trakcie badania.
- A17. Paragraf 9 zawiera konkretne wymagane rozważania podczas ustalania przez audytora tych spraw, które wymagały znaczącej uwagi audytora. Te rozważania skupiają się na charakterze spraw komunikowanych osobom sprawującym nadzór, które to sprawy są często połączone ze sprawami ujawnianymi w sprawozdaniach finansowych i w zamierzeniu mają odzwierciedlać obszary badania sprawozdania finansowego, które mogą być szczególnie interesujące dla zamierzonych użytkowników. Fakt, że te rozważania są wymagane, w zamierzeniu nie ma sugerować, że sprawy powiązane z nimi są zawsze kluczowymi sprawami badania; raczej sprawy powiązane z takimi konkretnymi rozważaniami są kluczowymi sprawami badania tylko wtedy, jeżeli zostało ustalone, że są najbardziej znaczące podczas badania zgodnie z paragrafem 10. Ponieważ rozważania mogą być wzajemnie powiązane (np. sprawy odnoszące się do okoliczności opisanych w paragrafach 9(b)-(c) mogą zostać także zidentyfikowane jako znaczące ryzyka), możliwość zastosowania więcej niż jednego spośród rozważań do konkretnej sprawy komunikowanej osobom sprawującym nadzór może zwiększyć prawdopodobieństwo zidentyfikowania tej sprawy przez audytora jako kluczowej sprawy badania.
- A18. Dodatkowo do spraw, które odnoszą się do konkretnych wymaganych rozważań w paragrafie 9, mogą wystąpić inne sprawy komunikowane osobom sprawującym nadzór, które wymagały znaczącej uwagi audytora i które przez to mogą być ustalone jako kluczowe sprawy badania zgodnie z paragrafem 10. Takie sprawy mogą obejmować, na przykład, sprawy stosowne dla badania, które zostało przeprowadzone, a których ujawnienie w sprawozdaniach finansowych może nie być wymagane. Na przykład, wdrożenie nowego systemu informacyjnego (lub znaczące zmiany do istniejącego systemu informacyjnego) w trakcie okresu może być obszarem znaczącej uwagi audytora, w szczególności, jeżeli taka zmiana miała znaczący wpływ na ogólną strategię badania audytora lub odnosiła się do znaczącego ryzyka (np. zmiany do systemu wpływające na ujmowanie przychodów).

²⁰ MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowej grupy)*, paragraf 57(c).

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

²² MSB 220 (zmieniony), paragraf 36.

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

- A19. MSB 260 (zmieniony) wymaga, aby audytor zakomunikował osobom sprawującym nadzór znaczące ryzyka zidentyfikowane przez audytora.²³ Paragraf A13 w MSB 260 (zmienionym) wyjaśnia, że audytor może także komunikować osobom sprawującym nadzór to, w jaki sposób audytor planuje odnieść się do obszarów o wyższych oszacowanych ryzykach istotnego zniekształcenia.
- A20. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) definiuje znaczące ryzyko jako zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia, dla którego oszacowanie ryzyka nieodłącznego jest zbliżone do górnej granicy skali ryzyka nieodłącznego ze względu na stopień, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na połączenie prawdopodobieństwa wystąpienia zniekształcenia i wielkości potencjalnego zniekształcenia w przypadku wystąpienia takiego zniekształcenia²⁴. Obszary charakteryzujące się znaczącym osądem kierownictwa oraz znaczące nietypowe transakcje mogą być często zidentyfikowane jako znaczące ryzyka. Znaczące ryzyka są zatem często obszarami, które wymagają znaczącej uwagi audytora.
- A21. Jednakże, może tak nie być w przypadku wszystkich znaczących ryzyk. Na przykład, MSB 240 zakłada, że występują ryzyka oszustwa w ujmowaniu przychodów i wymaga od audytora, aby traktował te oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia ze względu na oszustwo jako znaczące ryzyka.²⁵ Dodatkowo MSB 240 wskazuje, że ze względu na nieprzewidywalny sposób, w jaki może dojść do obejścia kontroli przez kierownictwo, jest to ryzyko istotnego zniekształcenia ze względu na oszustwo, a przez to znaczące ryzyko.²⁶ Zależnie od ich charakteru, ryzyka te mogą nie wymagać znaczącej uwagi audytora, a przez to nie byłyby rozważane podczas ustalania kluczowych spraw badania przez audytora zgodnie z paragrafem 10.
- A22. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wyjaśnia, że oszacowanie przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń może się zmienić w trakcie trwania badania, ponieważ uzyskiwane są dodatkowe dowody badania.²⁷ Korekta oszacowania ryzyka przez audytora oraz ponowna ocena planowanych procedur badania w odniesieniu do konkretnego obszaru sprawozdania finansowego (tj. znacząca zmiana w podejściu do badania, na przykład, jeżeli oszacowanie ryzyka przez audytora było oparte na oczekiwaniu, że pewne kontrole działały skutecznie, a audytor uzyskał dowody badania, że nie działały one skutecznie przez cały okres objęty badaniem, szczególnie w obszarze o wyższym oszacowanym ryzyku istotnego zniekształcenia) może skutkować tym, że obszar zostanie ustalony jako ten wymagający znaczącej uwagi audytora.

Znaczące osądy audytora odnoszące się do obszarów w sprawozdaniu finansowym, które angażowały znaczący osąd kierownictwa, w tym szacunków księgowych, które podlegają w dużym stopniu niepewności szacunku (Zob. par. 9(b)).

- A23. MSB 260 (zmieniony) wymaga, aby audytor zakomunikował osobom sprawującym nadzór poglądy audytora na znaczące aspekty jakościowe praktyk rachunkowości jednostki, w tym zasad (polityk) rachunkowości, szacunków księgowych oraz ujawnień w sprawozdaniach finansowych.²⁸ W wielu przypadkach odnosi się to do krytycznych szacunków księgowych oraz

²³ MSB 260 (zmieniony), paragraf 15.

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

²⁵ MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragrafy 27–28.

²⁶ MSB 240, paragraf 32.

²⁷ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37.

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

powiązanych ujawnień, które prawdopodobnie będą obszarami znaczącej uwagi audytora, i także mogą być zidentyfikowane jako znaczące ryzyka.

- A24. Jednakże, użytkownicy sprawozdań finansowych podkreślali swoje zainteresowanie szacunkami księgowymi, które w dużym stopniu podlegają niepewności szacunku (zobacz MSB 540 (zmieniony)²⁹), które mogły nie zostać ustalone jako znaczące ryzyka. Między innymi, takie szacunki są wysoce zależne od osądu kierownictwa i są często najbardziej złożonymi obszarami sprawozdania finansowego, a mogą wymagać zaangażowania zarówno eksperta kierownictwa, jak i eksperta audytora. Użytkownicy podkreślali także, że zasady (polityki) rachunkowości, które mają znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe (oraz znaczące zmiany do tych zasad (polityk)) są stosowne dla zrozumienia przez nich sprawozdań finansowych, szczególnie w okolicznościach, gdy praktyki jednostki nie są spójne z innymi w jej branży.

Wpływ na badanie znaczących zdarzeń lub transakcji, które wydarzyły się w trakcie okresu (Zob. par. 9(c))

- A25. Zdarzenia lub transakcje, które miały znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe lub badanie mogą być obszarami znaczącej uwagi audytora i mogą być zidentyfikowane jako znaczące ryzyka. Na przykład audytor mógł prowadzić obszernie dyskusje z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór na różnych etapach w trakcie badania na temat wpływu na sprawozdanie finansowe znaczących transakcji ze stronami powiązanymi lub znaczących transakcji, które są poza zwykłą działalnością operacyjną jednostki lub, które w inny sposób wydają się nietypowe.³⁰ Kierownictwo mogło dokonywać trudnych lub złożonych osądów w odniesieniu do ujęcia, wyceny, prezentacji lub ujawniania informacji o takich transakcjach, które mogły mieć znaczący wpływ na ogólną strategię audytora.
- A26. Znaczące gospodarcze, księgowe, regulacyjne, branżowe lub inne nowości, które wpływały na założenia lub osądy kierownictwa, mogą także wpływać na ogólne podejście audytora do badania i skutkować sprawą wymagającą znaczącej uwagi audytora.

Sprawy najbardziej znaczące (Zob. par. 10)

- A27. Sprawy, które wymagały znaczącej uwagi audytora mogły także skutkować znaczącą interakcją z osobami sprawującymi nadzór. Rodzaj i zakres komunikacji na temat takich spraw z osobami sprawującymi nadzór często dostarcza wskazówki, które sprawy są najbardziej znaczące podczas badania. Na przykład audytor mógł mieć bardziej dogłębne, częstsze lub silniejsze interakcje z osobami sprawującymi nadzór dotyczące trudniejszych i bardziej złożonych spraw, takich jak zastosowanie znaczących polityk rachunkowości, które podlegały znaczącemu osądowi audytora lub kierownictwa.
- A28. Koncepcja najbardziej znaczących spraw ma zastosowanie w kontekście jednostki i badania, które zostało wykonane. Jako takie, ustalenie i komunikowanie kluczowych spraw badania przez audytora w zamierzeniu mają identyfikować sprawy specyficzne dla badania i angażować dokonywanie osądu na temat ich ważności względem innych spraw podczas badania.
- A29. Inne rozważania, które mogą być stosowne dla ustalenia względnej ważności sprawy komunikowanej osobom sprawującym nadzór oraz czy taka sprawa jest kluczową sprawą badania, obejmują:
- ważność sprawy dla zrozumienia sprawozdania finansowego jako całości przez zamierzonych użytkowników, w szczególności jej istotność dla sprawozdania finansowego,

²⁹ Zobacz paragrafy 16–17 w MSB 540 (zmienionym) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*.

³⁰ Zobacz paragrafy 16(a), 16(c) i A22, oraz załącznik 2 w MSB 260 (zmienionym).

- charakter bazowej zasady (polityki) rachunkowości odnoszącej się do sprawy lub złożoność lub subiektywizm zaangażowane podczas wyboru przez kierownictwo odpowiedniej polityki w porównaniu do innych jednostek w ramach branży,
 - charakter i istotność, ilościowo lub jakościowo, skorygowanych i zsumowanych nieskorygowanych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem, odnoszących się do sprawy, jeżeli jakiegokolwiek występują,
 - charakter i zakres wysiłku podczas badania niezbędny do odniesienia się do sprawy, w tym:
 - zakres specjalistycznych umiejętności lub wiedzy potrzebny do zastosowania procedur badania, aby odnieść się do sprawy lub dokonać oceny wyników tych procedur, jeżeli jakiegokolwiek występują,
 - charakter konsultacji na zewnątrz zespołu wykonującego zlecenie odnośnie do sprawy,
 - charakter i waga trudności podczas stosowania procedur badania, dokonywanie oceny wyników tych procedur oraz uzyskiwanie stosownych i wiarygodnych dowodów, na których oparta będzie opinia audytora, w szczególności, gdy osądy audytora stają się bardziej subiektywne,
 - waga wszelkich zidentyfikowanych słabości kontroli stosownych dla sprawy,
 - czy sprawa angażowała wiele odrębnych, ale powiązanych rozważań dotyczących badania. Na przykład, kontrakty długoterminowe mogą angażować znaczącą uwagę audytora w odniesieniu do ujmowania przychodów, sporu sądowego lub innych zobowiązań warunkowych, i może mieć wpływ na inne szacunki księgowe.
- A30. Ustalenie, które i jak wiele z tych spraw, które wymagały znaczącej uwagi audytora, było najbardziej znaczącymi podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres, jest sprawą zawodowego osądu. Na liczbę kluczowych spraw badania do zawarcia w sprawozdaniu audytora może mieć wpływ rozmiar i złożoność jednostki, charakter jej działalności gospodarczej i otoczenie oraz fakty i okoliczności zlecenia badania. Ogólnie, im większa liczba spraw wstępnie ustalona jako kluczowe sprawy badania, tym bardziej audytor może potrzebować ponownego rozważenia, czy każda z tych spraw spełnia definicję kluczowej sprawy badania. Drobiazgowo listy kluczowych spraw badania mogą być przeciwieństwem pojęcia takich spraw jako tych najbardziej znaczących podczas badania.

Komunikowanie kluczowych spraw badania

Odrębna sekcja w sprawozdaniu audytora „Kluczowe sprawy badania” (Zob. par. 11)

- A31. Umieszczenie odrębnej sekcji „Kluczowe sprawy badania” blisko opinii audytora może nadać znaczenie takim informacjom i potwierdzić dostrzegalną wartość dla zamierzonych użytkowników informacji specyficznych dla zlecenia.
- A32. Kolejność prezentacji poszczególnych spraw w sekcji „Kluczowe sprawy badania” jest sprawą zawodowego osądu. Na przykład, takie informacje mogą być uszeregowane w kolejności względnej ważności, na podstawie osądu audytora, lub mogą odpowiadać sposobowi, w jaki sprawy są ujawnione w sprawozdaniu finansowym. W zamierzeniu wymóg opisany w paragrafie 11, aby zawrzeć nagłówki podtytułów, służy dalszemu rozróżnieniu spraw.
- A33. Gdy prezentowane są porównawcze informacje finansowe, sformułowanie wprowadzające w sekcji „Kluczowe sprawy badania” jest dostosowane, aby zwrócić uwagę na fakt, że opisane kluczowe sprawy badania odnoszą się tylko do badania sprawozdania finansowego za bieżący

okres i może zawierać odwołanie do konkretnego okresu objętego przez to sprawozdanie finansowe (np. „za rok zakończony 31 grudnia 20X1 roku”).

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

- A34. Adekwatność opisu kluczowej sprawy badania jest sprawą zawodowego osądu. Opis kluczowej sprawy badania w zamierzeniu ma dostarczyć zwięzłego i zrównoważonego wyjaśnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie, dlaczego sprawa była jedną z najbardziej znaczących podczas badania oraz w jaki sposób do sprawy odniesiono się podczas badania. Ograniczenie wykorzystania wysoce technicznych pojęć z zakresu rewizji finansowej pomaga także zamierzonym użytkownikom, którzy nie posiadają wystarczającej wiedzy dotyczącej rewizji finansowej, aby zrozumieć podstawę skupienia się audytora na poszczególnych sprawach podczas badania. Charakter i zakres informacji dostarczanych przez audytora w zamierzeniu ma być zrównoważony w kontekście obowiązków odpowiednich stron (tj. dla audytora, aby dostarczyć użyteczne informacje w zwięzłej i zrozumiałej formie, nie będąc jednocześnie, co byłoby nieodpowiednie, dostarczycielem źródłowych informacji na temat jednostki).
- A35. Źródłowe informacje są wszelkimi informacjami na temat jednostki, które w innym wypadku nie zostałyby publicznie udostępnione przez jednostkę (np. nie były zawarte w sprawozdaniach finansowych lub innych informacjach dostępnych na dzień sprawozdania audytora, lub nie odnoszono się do nich w innych ustnych lub pisemnych komunikacjach kierownictwa lub osób sprawujących nadzór, takich jak wstępne komunikaty o informacjach finansowych lub briefingi inwestorskie. Takie informacje są odpowiedzialnością kierownictwa i osób sprawujących nadzór.
- A36. Jest odpowiednie, aby audytor starał się unikać opisu kluczowej sprawy badania nieodpowiednio dostarczając oryginalne informacje na temat jednostki. Opis kluczowej sprawy badania nie jest zwykle sam w sobie oryginalną informacją na temat jednostki, ponieważ opisuje on sprawę w kontekście badania. Jednakże audytor może uznać za konieczne zawarcie dodatkowych informacji, aby wyjaśnić, dlaczego sprawa została uznana za jedną z najbardziej znaczących podczas badania, a przez to ustalona jako kluczowa sprawa badania, a także w jaki sposób odniesiono się do sprawy podczas badania, pod warunkiem, że ujawnienie takich informacji nie jest zabronione przez przepisy prawa lub regulację. Gdy takie informacje są ustalone przez audytora jako niezbędne, audytor może raczej zachęcać kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór, aby ujawnili dodatkowe informacje zamiast dostarczyć oryginalne informacje w sprawozdaniu audytora.
- A37. Kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór mogą podjąć decyzję, aby zawrzeć nowe lub ulepszone ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub innym miejscu w raporcie rocznym odnoszące się do kluczowych spraw badania w świetle faktu, że sprawa będzie komunikowana w sprawozdaniu audytora. Takie nowe lub ulepszone ujawnienia, na przykład, mogą być zawarte, aby dostarczyć bardziej rozbudowanych informacji dotyczących wrażliwości kluczowych założeń użytych w szacunkach księgowych lub uzasadnienia jednostki dla konkretnej praktyki lub polityki rachunkowości, gdy według mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej istnieją akceptowalne alternatywy.
- A38. MSB 720 (zmieniony) definiuje pojęcie raportu rocznego i wyjaśnia, że dokumenty takie jak sprawozdanie kierownictwa, komentarz kierownictwa lub przegląd operacyjny i finansowy lub podobne sprawozdania sporządzone przez osoby sprawujące nadzór (np. sprawozdanie rady nadzorczej), oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej, oświadczenie o ładzie korporacyjnym lub sprawozdania z kontroli wewnętrznej i oszacowania ryzyka mogą stanowić część raportu rocznego.³¹ MSB 720 (zmieniony) odnosi się do obowiązków audytora odnoszących

³¹ MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji*, paragrafy 12(a) i A1-A3.

się do innych informacji zawartych w raporcie rocznym. Pomimo że opinia audytora o sprawozdaniu finansowym nie obejmuje innych informacji, audytor może rozważyć te informacje, jak również inne publicznie dostępne komunikaty jednostki lub inne wiarygodne źródła, podczas formułowania opisu kluczowej sprawy badania.

- A39. Dokumentacja badania sporządzona podczas badania może być także użyteczna dla audytora podczas formułowania opisu kluczowej sprawy badania. Na przykład, pisemne komunikacje lub dokumentacja audytora z komunikacji ustnej z osobami sprawującymi nadzór oraz inna dokumentacja badania dostarczają użytecznej podstawy dla komunikacji audytora w sprawozdaniu audytora. Jest tak, ponieważ dokumentacja badania zgodnie z MSB 230 w zamierzeniu ma się odnosić do znaczących spraw powstających podczas badania, wniosków wyciągniętych na ich temat oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków i służy jako zapis rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu wykonywanych procedur badania, wyników tych procedur oraz uzyskanych dowodów badania. Taka dokumentacja może pomagać audytorowi w opracowaniu opisu kluczowej sprawy badania, który wyjaśnia znaczenie sprawy, a także w zastosowaniu wymogu opisanego w paragrafie 18.

Odwołanie do miejsca, gdzie sprawa jest ujawniona w sprawozdaniu finansowym (Zob. par. 13)

- A40. Paragrafy 13(a)-(b) wymagają opisu każdej kluczowej sprawy badania, aby odnieść się do tego, dlaczego audytor uważał, że sprawa jest jedną z najbardziej znaczących podczas badania oraz, w jaki sposób odniesiono się do sprawy podczas badania. Dlatego też opis kluczowych spraw badania nie jest zwykłym powtórzeniem tego, co zostało ujawnione w sprawozdaniu finansowym. Jednakże, odwołanie do wszelkich powiązanych ujawnień umożliwia zamierzonym użytkownikom, aby dalej zrozumieć, w jaki sposób kierownictwo odniosło się do sprawy podczas sporządzania sprawozdania finansowego.
- A41. Dodatkowo do odwołania do powiązanego(-ych) ujawnienia(-ń), audytor może zwrócić uwagę na ich kluczowe aspekty. Zakres ujawnień przez kierownictwo na temat specyficznych aspektów lub czynników w odniesieniu do tego, w jaki sposób konkretna sprawa wpływa na sprawozdanie finansowe za bieżący okres może pomóc audytorowi we wskazaniu poszczególnych aspektów tego, w jaki sposób odniesiono się do sprawy podczas badania tak, aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć, dlaczego sprawa jest kluczową sprawą badania. Na przykład:
- gdy jednostka zawiera rozbudowane ujawnienie na temat szacunków księgowych, audytor może zwrócić uwagę na ujawnienie kluczowych założeń, ujawnienie zakresu możliwych wyników oraz inne jakościowe i ilościowe ujawnienia odnoszące się do kluczowych źródeł niepewności szacunku lub krytycznych szacunków księgowych, jako część odniesienia się do tego, dlaczego sprawa była jedną z najbardziej znaczących podczas badania oraz w jaki sposób odniesiono się do sprawy podczas badania,
 - gdy audytor wyciąga wniosek zgodnie z MSB 570 (zmienionym), że nie występuje żadna istotna niepewność odnosząca się do zdarzeń lub warunków, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności, audytor może mimo wszystko ustalić, że jedna lub więcej spraw odnoszących się do tego wniosku, powstająca z wysiłku pracy audytora według MSB 570 (zmienionego) jest kluczową sprawą badania. W takich okolicznościach opis audytora takich kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora mógłby zawierać aspekty zidentyfikowanych zdarzeń lub warunków ujawnionych w sprawozdaniu finansowym, takich jak znaczne straty operacyjne, dostępne linie kredytowe

oraz możliwe refinansowanie zadłużenia, lub niezgodność z umowami pożyczek oraz powiązane czynniki łagodzące.³²

Dlaczego audytor rozważał, że sprawa jest jedną z najbardziej znaczących podczas badania (Zob. par. 13(a))

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

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

- A46. Ilość szczegółów, które mają zostać dostarczone w sprawozdaniu audytora, aby opisać w jaki sposób podczas badania odniesiono się do kluczowej sprawy badania, jest sprawą zawodowego osądu. Zgodnie z paragrafem 13(b) audytor może opisać:
- aspekty reakcji audytora lub podejścia, które były najbardziej stosowne dla danej sprawy lub specyficzne dla oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia,
 - krótkie streszczenie wykonanych procedur,

³² Zobacz paragraf A3 w MSB 570 (zmienionym).

- wskazanie wyniku procedur audytora lub
- kluczowe obserwacje w odniesieniu do sprawy,
lub jakąś kombinację tych elementów.

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

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

- nie wskazywały, że sprawa nie została odpowiednio rozwiązana przez audytora podczas formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym,
- odnosiły sprawę bezpośrednio do konkretnych okoliczności jednostki, unikając ogólnych lub standardowych sformułowań,
- brały pod uwagę, w jaki sposób odniesiono się do sprawy w powiązonym(-ch) ujawnieniu(-ach) w sprawozdaniu finansowym, jeżeli w jakikolwiek sposób odniesiono się,
- nie zawierały lub nie sugerowały oddzielnych opinii o odrębnych elementach sprawozdania finansowego.

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

A49. Na przykład, podczas opisywania podejścia audytora do szacunku księgowego, który został zidentyfikowany jako charakteryzujący się wysoką niepewnością szacunku, takiego jak wycena złożonych instrumentów finansowych, audytor może chcieć podkreślić, że audytor zatrudnił lub zaangażował eksperta audytora. Takie odwołanie do wykorzystania eksperta audytora nie zmniejsza odpowiedzialności audytora za opinię o sprawozdaniu finansowym, a przez to nie jest niespójne z paragrafami 14-15 w MSB 620.³³

A50. Opisywanie procedur audytora może być wyzwaniem, szczególnie w złożonych, podlegających osądowi obszarach badania. W szczególności może być trudno podsumować wykonane procedury w sposób zwięzły, który adekwatnie poinformuje o rodzaju i zakresie reakcji audytora na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia oraz o zaangażowanych znaczących osądach audytora. Niemniej jednak audytor może uznać za konieczne, aby opisać pewne wykonane procedury, aby poinformować, w jaki sposób odniesiono się do sprawy podczas badania. Taki opis może zazwyczaj być raczej na poziomie ogólnym niż zawierać szczegółowy opis procedur.

A51. Jak zauważono w paragrafie A46, audytor może także dostarczyć wskazówkę dotyczącą wyniku reakcji audytora w opisie kluczowej sprawy badania w sprawozdaniu audytora. Jednakże, jeżeli

³³ MSB 620 *Wykorzystanie pracy eksperta audytora*.

zostało to dokonane, konieczne jest zachowanie staranności, aby uniknąć sprawienia wrażenia przez audytora, że opis przekazuje odrębną opinię na temat konkretnej kluczowej sprawy badania lub, że w jakikolwiek sposób może kwestionować opinię audytora o sprawozdaniu finansowym jako całości.

Okoliczności, w których sprawa ustalona jako kluczowa sprawa badania nie jest komunikowana w sprawozdaniu audytora (Zob. par. 14)

- A52. Przepisy prawa lub regulacja mogą uniemożliwiać publiczne ujawnianie albo przez kierownictwo, albo przez audytora, informacji na temat szczególnych spraw ustalonych jako kluczowe sprawy badania. Na przykład przepisy prawa lub regulacja mogą specyficznym zabraniać wszelkiej publicznej komunikacji, która mogłaby zaszkodzić dochodzeniu prowadzonemu przez odpowiednie władze dotyczącemu faktycznego, lub podejrzanego nielegalnego działania (np. sprawy, które są lub wydają się powiązane z praniem pieniędzy).
- A53. Jak wskazano w paragrafie 14(b) niezwykle rzadko sprawa ustalona jako kluczowa sprawa badania nie będzie komunikowana w sprawozdaniu audytora. Jest tak dlatego, że istnieje domniemanie, że występuje korzyść dla interesu publicznego w zapewnianiu zamierzonym użytkownikom większej przejrzystości dotyczącej badania. Zatem osąd, aby nie komunikować kluczowej sprawy badania jest odpowiedni tylko w przypadkach, gdy negatywne konsekwencje dla jednostki lub dla społeczeństwa w wyniku takiej komunikacji są postrzegane jako tak znaczące, że można byłoby racjonalnie oczekiwać, że przeważą nad korzyściami dla interesu publicznego z zakomunikowania tej sprawy.
- A54. Ustalenie, aby nie komunikować kluczowej sprawy badania, bierze pod uwagę fakty i okoliczności odnoszące się do sprawy. Komunikacja z kierownictwem oraz osobami sprawującymi nadzór pomaga audytorowi zrozumieć poglądy kierownictwa na temat znaczenia negatywnych konsekwencji, które mogą powstać w wyniku poinformowania o sprawie. W szczególności komunikacja z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór pomaga poinformować o osądzie audytora podczas ustalania, czy zakomunikować sprawę poprzez:
- pomoc audytorowi w zrozumieniu, dlaczego sprawa nie została publicznie ujawniona przez jednostkę (np. jeżeli przepisy prawa, regulacja lub pewne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zezwalają na opóźnione ujawnienie lub nieujawnienie sprawy) oraz poglądów kierownictwa co do negatywnych konsekwencji ujawnienia, jeżeli jakiegolwiek występują. Kierownictwo może zwrócić uwagę na pewne aspekty w przepisach prawa lub regulacji lub innych uprawnionych źródłach, które mogą być stosowne dla rozważania negatywnych konsekwencji (np. takie aspekty mogą obejmować szkodę dla negocjacji handlowych lub pozycji konkurencyjnej jednostki). Jednakże same poglądy kierownictwa na temat negatywnych konsekwencji nie łagodzą potrzeby, aby audytor ustalił, czy można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje komunikacji zgodnie z paragrafem 14(b) mogłyby przeważać nad korzyściami dla interesu publicznego,
 - podkreślenie, czy nastąpiła jakiegolwiek komunikacja z odpowiednimi władzami regulacyjnymi, wykonawczymi lub nadzorczymi w odniesieniu do sprawy, w szczególności, czy takie rozmowy pojawiłyby się, aby wspierać stwierdzenie kierownictwa co do tego, dlaczego publiczne ujawnienie na temat sprawy nie jest odpowiednie,
 - umożliwienie audytorowi tam, gdzie to odpowiednie, zachęcania kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór do dokonania publicznego ujawnienia stosownych informacji na temat sprawy. W szczególności może to być możliwe, jeżeli obawy kierownictwa i osób sprawujących nadzór na temat komunikowania są ograniczone do szczególnych aspektów odnoszących się do spraw takich, że pewne informacje na temat sprawy mogą być mniej wrażliwe i mogłyby być komunikowane.

Audytor może także uznać za konieczne, aby uzyskać pisemne oświadczenie od kierownictwa co do tego, dlaczego publiczne ujawnienie na temat sprawy nie jest odpowiednie, w tym pogląd kierownictwa na temat znaczenia negatywnych konsekwencji, które mogą powstać w wyniku takiej komunikacji.

- A55. Może być także konieczne, aby audytor rozważył skutki poinformowania o sprawie ustalonej jako kluczowa sprawa badania w świetle stosownych wymogów etycznych. Dodatkowo od audytora może być wymagane przez przepisy prawa lub regulację, aby komunikował się z odnośnymi władzami regulacyjnymi, wykonawczymi lub nadzorczymi w odniesieniu do sprawy, bez względu na to, czy sprawa ta jest komunikowana w sprawozdaniu audytora. Taka komunikacja może być także przydatna, aby poinformować o rozważaniach audytora na temat negatywnych konsekwencji, które mogą powstać na skutek poinformowania o sprawie.
- A56. Kwestie rozważane przez audytora w odniesieniu do decyzji, aby nie komunikować sprawy, są złożone i angażują znaczący osąd audytora. Dlatego też, audytor może uznać za odpowiednie, aby uzyskać poradę prawną.

Forma i zawartość sekcji „Kluczowe sprawy badania” w innych okolicznościach (Zob. par. 16)

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

- (i) audytor ustala zgodnie z paragrafem 10, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania (zobacz paragraf A59),
- (ii) audytor ustala zgodnie z paragrafem 14, że kluczowa sprawa badania nie będzie komunikowana w sprawozdaniu audytora i żadne inne sprawy nie zostały ustalone jako kluczowe sprawy badania,
- (iii) jedynymi sprawami ustalonymi jako kluczowe sprawy badania są te zakomunikowane zgodnie z paragrafem 15.

A58. Następujące sformułowanie ilustruje prezentację w sprawozdaniu audytora, jeżeli audytor ustalił, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania do przedstawienia:

Kluczowe sprawy badania

[Z wyjątkiem sprawy opisanej w sekcji *Podstawa opinii z zastrzeżeniem (negatywnej)* lub sekcji *Istotna niepewność związana z kontynuacją działalności*]
Ustaliliśmy, że nie występują żadne [inne] kluczowe sprawy badania do zakomunikowania w naszym sprawozdaniu.

A59. Ustalenie kluczowych spraw badania angażuje dokonanie osądu na temat względnej ważności spraw, które wymagały znaczącej uwagi audytora. Zatem może być rzadkim przypadkiem, że audytor badający pełne sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia jednostki notowanej nie ustaliłby co najmniej jednej kluczowej sprawy badania spośród spraw komunikowanych osobom sprawującym nadzór, która zostanie zakomunikowana w sprawozdaniu audytora. Jednakże w pewnych ograniczonych okolicznościach (np. dla jednostek notowanych, które mają bardzo ograniczoną działalność gospodarczą) audytor może ustalić, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania zgodnie z paragrafem 10, ponieważ nie występują żadne sprawy, które wymagały znaczącej uwagi audytora.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 17)

- A60. MSB 260 (zmieniony) wymaga, aby audytor komunikował się z osobami sprawującymi nadzór w odpowiednim czasie.³⁴ Odpowiedni moment dla komunikacji na temat kluczowych spraw badania będzie się różnił wraz z okolicznościami zlecenia. Jednakże audytor może komunikować wstępne poglądy na temat kluczowych spraw badania podczas omawiania planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania, a następnie może omówić takie sprawy, gdy komunikuje ustalenia badania. Takie postępowanie może pomóc złagodzić praktyczne wyzwania dotyczące starania się o szeroki dwukierunkowy dialog dotyczący kluczowych spraw badania w czasie, gdy finalizowane jest wydanie sprawozdania finansowego.
- A61. Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór umożliwia im uświadomienie sobie kluczowych spraw badania, które audytor zamierza zakomunikować w sprawozdaniu audytora oraz zapewnia im okazję do uzyskania dalszego wyjaśnienia, gdy jest ono konieczne. Audytor może uznać za przydatne dostarczenie osobom sprawującym nadzór projektu sprawozdania audytora, aby ułatwić tę rozmowę. Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór uznaje ich ważną rolę w nadzorowaniu procesu sprawozdawczości finansowej oraz zapewnia osobom sprawującym nadzór okazję, aby zrozumieć podstawę dla decyzji audytora w odniesieniu do kluczowych spraw badania oraz, w jaki sposób te sprawy zostaną opisane w sprawozdaniu audytora. Umożliwia to także osobom sprawującym nadzór rozważenie, czy nowe lub ulepszone ujawnienia mogą być przydatne w świetle faktu, że te sprawy będą komunikowane w sprawozdaniu audytora.
- A62. Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór wymagana przez paragraf 17(a) także odnosi się do niezwykle rzadkich okoliczności, w których sprawa ustalona jako kluczowa sprawa badania nie jest komunikowana w sprawozdaniu audytora (zobacz paragrafy 14 i A54).
- A63. Wymóg opisany w paragrafie 17(b), aby komunikować się z osobami sprawującymi nadzór, gdy audytor ustalił, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania do zakomunikowania w sprawozdaniu audytora może zapewnić okazję audytorowi, aby odbyć dalszą dyskusję z innymi osobami, które są zaznajomione z badaniem oraz ze znaczącymi sprawami, które mogły powstać (w tym z kontrolerem jakości wykonania zlecenia tam, gdzie został on powołany). Te rozmowy mogą spowodować, że audytor ponownie oceni ustalenie przez audytora, że nie istnieją żadne kluczowe sprawy badania.

Dokumentacja (Zob. par. 18)

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

³⁴ MSB 260 (zmieniony), paragraf 22.

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) 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania 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) 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 701, *Communicating Key Audit Matters 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™