

Załącznik Nr 1.28
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 700 (ZMIENIONY)
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 700 (ZMIENIONEGO)

FORMUŁOWANIE OPINII ORAZ SPRAWOZDAWCZOŚĆ
NA TEMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 700 (ZMIENIONY)

FORMUŁOWANIE OPINII ORAZ SPRAWOZDAWCZOŚĆ NA TEMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

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

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1–4
Data wejścia w życie	5
Cele	6
Definicje	7–9
Wymogi	
Formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym	10–15
Forma opinii	16–19
Sprawozdanie audytora	20–52
Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniem finansowym	53–54
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Jakościowe aspekty praktyk rachunkowości jednostki	A1–A3
Zasady (polityki) rachunkowości odpowiednio ujawnione w sprawozdaniu finansowym ..	A4
Informacje przedstawione w sprawozdaniu finansowym są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe	A5
Ujawnianie informacji na temat wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym	A6
Dokonywanie oceny, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację	A7–A9
Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej	A10–A15
Forma opinii	A16–A17
Sprawozdanie audytora	A18–A78
Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniem finansowym	A79–A84
Załącznik: Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o sprawozdaniu finansowym	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego* 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. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności audytora za sformułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym. Dotyczy on także formy i treści sprawozdania audytora wydawanego w wyniku badania sprawozdania finansowego.
2. MSB 701¹ dotyczy odpowiedzialności audytora za przedstawienie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora. MSB 705² (zmieniony) i MSB 706 (zmieniony)³ dotyczą tego, w jaki sposób na formę i treść sprawozdania audytora wpływa, gdy audytor w sprawozdaniu audytora wyraża opinię zmodyfikowaną lub zawiera akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy. Inne MSB także zawierają wymogi sprawozdawcze, które mają zastosowanie podczas wydawania sprawozdania audytora.
3. Niniejszy MSB ma zastosowanie do badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia i został napisany w tym kontekście. MSB 800 (zmieniony)⁴ dotyczy szczególnych rozważań, gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia. MSB 805 (zmieniony)⁵ dotyczy szczególnych rozważań stosownych dla badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego. Niniejszy MSB ma zastosowanie także do badań, dla których zastosowanie mają MSB 800 (zmieniony) lub MSB 805 (zmieniony).
4. Wymogi niniejszego MSB mają na celu odniesienie się do odpowiedniej równowagi pomiędzy potrzebą globalnej spójności i porównywalności sprawozdawczości audytora, a potrzebą zwiększenia wartości sprawozdawczości audytora poprzez uczynienie informacji przedstawianych w sprawozdaniu audytora bardziej przydatnymi dla użytkowników. Niniejszy MSB promuje spójność w sprawozdaniu audytora, ale uznaje potrzebę elastyczności, aby uwzględnić specyficzne okoliczności poszczególnych systemów prawnych. Spójność w sprawozdaniu audytora, gdy badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB, sprzyja wiarygodności na globalnym rynku poprzez ułatwienie identyfikacji tych badań, które zostały przeprowadzone zgodnie z globalnie uznanymi standardami. Pomaga to także przyczynić się do zrozumienia przez użytkownika oraz identyfikacji nietypowych okoliczności, gdy takie wystąpią.

Data wejścia w życie

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

Cele

6. Celami audytora są, aby:
 - (a) sformułować opinię o sprawozdaniu finansowym na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania oraz
 - (b) jasno wyrazić tę opinię poprzez pisemne sprawozdanie.

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

² MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

³ MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

⁴ MSB 800 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.*

⁵ MSB 805 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania pojedynczych składników sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego.*

Definicje

7. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:

- (a) Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia – sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia.
- (b) Ramowe założenia ogólnego przeznaczenia – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane, aby zaspokoić powszechne potrzeby szerokiego kręgu użytkowników w zakresie informacji finansowych. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności.

Pojęcie „ramowe założenia rzetelnej prezentacji” jest używane, aby odnieść się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń oraz:

- (i) uznają wprost lub domyślnie, że dla osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego niezbędne może być, aby kierownictwo zapewniło ujawnienia wykraczające poza te wymagane specyficznie przez ramowe założenia, lub
- (ii) uznają wprost, że dla osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego niezbędne może być, aby kierownictwo odstąpiło od wymogu ramowych założeń. Oczekuje się, że takie odstępstwa będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.

Pojęcie „ramowe założenia zgodności” jest używane, aby odnieść się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń, ale nie zawierają uznania opisanego powyżej w punktach (i) lub (ii)⁶.

- (c) Opinia niezmodyfikowana – opinia wyrażona przez audytora, gdy audytor dochodzi do wniosku, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej⁷.
8. Odniesienie do „sprawozdania finansowego” w niniejszym MSB oznacza „pełne sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia”⁸. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego oraz to, co stanowi pełne sprawozdanie finansowe.
9. Odniesienie do „Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej” w niniejszym MSB oznacza Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, a odniesienie do „Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego” oznacza Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP) wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego.

⁶ MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragraf 13(a).

⁷ Paragrafy 25–26 dotyczą zdań używanych do wyrażania tej opinii w przypadku, odpowiednio, ramowych założeń rzetelnej prezentacji oraz ramowych założeń zgodności.

⁸ MSB (PL) 200, paragraf 13(f) ustala zawartość sprawozdania finansowego.

Wymogi

Formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym

10. Audytor formułuje* opinię na temat tego, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej^{9,10}.
11. W celu sformułowania tej opinii audytor wyciąga wniosek co do tego, czy audytor uzyskał racjonalną pewność na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem. Wniosek ten bierze pod uwagę:
 - (a) wniosek audytora, zgodnie z MSB 330, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania¹¹,
 - (b) wniosek audytora, zgodnie z MSB 450, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie¹², oraz
 - (c) oceny wymagane przez paragrafy 12–15.
12. Audytor ocenia, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Ocena ta obejmuje rozważenie jakościowych aspektów praktyk rachunkowości jednostki, w tym oznak możliwej stroniczości w osądach kierownictwa. (Zob. par. A1–A3)
13. W szczególności, audytor ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej:
 - (a) sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia wybrane i zastosowane znaczące zasady (polityki) rachunkowości. Podczas dokonywania tej oceny audytor rozważa stosowność zasad (polityk) rachunkowości dla jednostki oraz to, czy zostały one zaprezentowane w zrozumiały sposób, (zob. par. A4)
 - (b) wybrane i zastosowane zasady (polityki) rachunkowości są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz są odpowiednie,
 - (c) szacunki księgowe i powiązane ujawnienia dokonane przez kierownictwo są racjonalne,
 - (d) informacje zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe. Podczas dokonywania tej oceny audytor rozważa, czy
 - informacje, które powinny być zawarte, zostały zawarte, oraz czy takie informacje są odpowiednio zaklasyfikowane, zagregowane lub zdezagregowane, oraz opisane,

* *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.

⁹ MSB (PL) 200, paragraf 11.

¹⁰ Paragrafy 25–26 dotyczą zdań używanych do wyrażania tej opinii w przypadku, odpowiednio, ramowych założeń rzetelnej prezentacji oraz ramowych założeń zgodności.

¹¹ MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*, paragraf 26.

¹² MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania*, paragraf 11.

- ogólna prezentacja sprawozdania finansowego pogorszyła się poprzez zawarcie informacji, które nie są stosowne lub zaciemniają właściwe zrozumienie ujawnianych spraw, (zob. par. A5)
 - (e) sprawozdanie finansowe zapewnia adekwatne ujawnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym, oraz (zob. par. A6)
 - (f) terminologia użyta w sprawozdaniu finansowym, w tym tytuł każdego składnika sprawozdania finansowego, jest odpowiednia.
14. Gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocena wymagana przez paragrafy 12–13 obejmuje także, czy sprawozdanie finansowe osiąga rzetelną prezentację. Ocena audytora co do tego, czy sprawozdanie finansowe osiąga rzetelną prezentację, obejmuje rozważenie: (zob. par. A7–A9)
- (a) ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania finansowego oraz
 - (b) czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który osiąga rzetelną prezentację.
15. Audytor ocenia, czy sprawozdanie finansowe adekwatnie odnosi się do lub opisuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A10–A15)

Forma opinii

16. Audytor wyraża opinię niezmodyfikowaną, gdy audytor dochodzi do wniosku, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
17. Jeżeli audytor:
- (a) dochodzi do wniosku, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenia, lub
 - (b) nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby dojść do wniosku, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń,
- audytor modyfikuje opinię w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB 705 (zmienionym).
18. Jeżeli sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji nie osiąga rzetelnej prezentacji, audytor omawia tę sprawę z kierownictwem oraz, zależnie od wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i sposobu, w jaki kwestia została rozwiązana, ustala, czy konieczne jest zmodyfikowanie opinii w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB 705 (zmienionym). (Zob. par. A16)
19. Gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, od audytora nie wymaga się oceny, czy sprawozdanie finansowe osiąga rzetelną prezentację. Jeżeli jednak w niezwykle rzadkich okolicznościach audytor dochodzi do wniosku, że takie sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd, to audytor omawia tę sprawę z kierownictwem oraz, zależnie od tego, w jaki sposób została ona rozwiązana, ustala czy i w jaki sposób przedstawić ją w sprawozdaniu audytora. (Zob. par. A17)

Sprawozdanie audytora

20. Sprawozdanie audytora ma formę pisemną. (Zob. par. A18–A19)

Sprawozdanie audytora dla badań przeprowadzanych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania

Tytuł

21. Sprawozdanie audytora zawiera tytuł, który wyraźnie wskazuje, że jest to sprawozdanie niezależnego audytora. (Zob. par. A20)

Adresat

22. Sprawozdanie audytora jest odpowiednio adresowane, w zależności od okoliczności danego zlecenia. (Zob. par. A21)

Opinia audytora

23. Pierwsza sekcja sprawozdania audytora zawiera opinię audytora i ma nagłówek „Opinia”.
24. Sekcja „Opinia” sprawozdania audytora także:
- (a) identyfikuje jednostkę, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane,
 - (b) stwierdza, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane,
 - (c) identyfikuje tytuł każdego składnika składającego się na sprawozdanie finansowe,
 - (d) odnosi się do not, w tym do podsumowania znaczących zasad (polityk) rachunkowości, oraz
 - (e) określa datę lub okres objęty każdym ze składników wchodzących w skład sprawozdania finansowego. (Zob. par. A22–A23)
25. Wyrażając niezmodyfikowaną opinię o sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, opinia audytora wykorzystuje jedno z następujących sformułowań, które są uważane za równoznaczne, chyba że inne sformułowanie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację:
- (a) naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, [...] zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej], lub
 - (b) naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz [...] zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej]. (Zob. par. A24–A31)
26. Wyrażając niezmodyfikowaną opinię o sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, opinia audytora stwierdza, że załączone sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej]. (Zob. par. A26–A31)
27. Jeżeli odniesienie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w opinii audytora nie jest do MSSF wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości lub MSRSP wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego, opinia audytora identyfikuje system prawny lub pochodzenie ramowych założeń.

Podstawa opinii

28. Sprawozdanie audytora zawiera sekcję, następującą bezpośrednio po sekcji „Opinia”, z nagłówkiem „Podstawa opinii”, która: (zob. par. A32)

- (a) stwierdza, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania, (zob. par. A33)
- (b) odnosi się do sekcji w sprawozdaniu audytora, która opisuje obowiązki audytora według MSB,
- (c) zawiera oświadczenie, że audytor jest niezależny od jednostki zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi odnoszącymi się do badania oraz, że wypełnił inne obowiązki etyczne audytora zgodnie z tymi wymogami.
 - (i) Oświadczenie identyfikuje system prawny pochodzenia stosownych wymogów etycznych lub odnosi się do *Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”), (zob. par. A34-A35, A37-A38)
 - (ii) Jeżeli stosowne wymogi etyczne wymagają od audytora, aby publicznie ujawnił, gdy audytor stosował wymogi niezależności specyficzne dla badań sprawozdań finansowych pewnych jednostek, oświadczenie wskazuje, że audytor jest niezależny od jednostki zgodnie z wymogami niezależności mającymi zastosowanie do badań tych jednostek, oraz (zob. par. A36)
- (d) stwierdza, czy audytor uważa, że dowody badania, które audytor uzyskał, są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla opinii audytora.

Kontynuacja działalności

29. Tam, gdzie ma to zastosowanie, audytor sporządza sprawozdanie zgodnie z MSB 570 (zmienionym)¹³.

Kluczowe sprawy badania

30. Dla badań pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych audytor przedstawia kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB 701.
31. Gdy przepisy prawa lub regulacja wymagają z innego powodu od audytora lub audytor zdecyduje się przedstawić kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu audytora, dokonuje tego zgodnie z MSB 701. (Zob. par. A41–A43)

Inne informacje

32. Tam, gdzie ma to zastosowanie, audytor sporządza sprawozdanie zgodnie z MSB 720 (zmienionym).¹⁴

Odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe

33. Sprawozdanie audytora obejmuje sekcję z nagłówkiem „Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdanie finansowe”. Sprawozdanie audytora używa pojęcia, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym i nie musi odwoływać się specyficznie do „kierownictwa”. W niektórych systemach prawnych, odpowiednie może być odwołanie do osób sprawujących nadzór. (Zob. par. A45)
34. Ta sekcja sprawozdania audytora opisuje odpowiedzialność kierownictwa za: (zob. par. A46–A49)
- (a) sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką

¹³ MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności*, paragrafy 21–23.

¹⁴ MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji*”.

kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwiła sporządzenie sprawozdania finansowego, które nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz

- (b) ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności¹⁵ oraz tego, czy użycie zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie, a także ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw dotyczących kontynuacji działalności. Wyjaśnienie odpowiedzialności kierownictwa jednostki za tę ocenę obejmuje opis tego, kiedy użycie zasady kontynuacji działalności jest odpowiednie. (Zob. par. A49)
35. Ta sekcja sprawozdania audytora identyfikuje także osoby odpowiedzialne za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, gdy osobami odpowiedzialnymi za taki nadzór są osoby inne niż te, które wypełniają obowiązki opisane w paragrafie 34 powyżej. W tym przypadku nagłówek tej sekcji odnosi się do „osób odpowiedzialnych za nadzór” lub takiego pojęcia, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym. (Zob. par. A50)
36. Gdy sprawozdanie finansowe jest sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, opis odpowiedzialności dotyczącej sprawozdania finansowego w sprawozdaniu audytora odnosi się do „sporządzenia i rzetelnej prezentacji tego sprawozdania finansowego” lub „sporządzenia sprawozdania finansowego przekazującego prawdziwy i rzetelny obraz”, odpowiednio do okoliczności.

Odpowiedzialność audytora dotycząca badania sprawozdania finansowego

37. Sprawozdanie audytora zawiera sekcję z nagłówkiem „Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego”.
38. Ta sekcja sprawozdania audytora: (zob. par. A51)
- (a) stwierdza, że celami audytora są:
 - (i) uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz
 - (ii) wydanie sprawozdania audytora, które zawiera opinię audytora, (zob. par. A52)
 - (b) stwierdza, że racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istotne zniekształcenie, gdy ono występuje, oraz
 - (c) stwierdza, że zniekształcenia mogą powstać na skutek oszustwa lub błędu, i albo:
 - (i) opisuje, że uznaje się je za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje ekonomiczne użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego¹⁶, albo
 - (ii) dostarcza definicję lub opis istotności zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A54)
39. Sekcja sprawozdania audytora „Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego” następuje: (zob. par. A51)
- (a) stwierdza, że jako część badania zgodnie z MSB, audytor stosuje zawodowy osąd i zachowuje zawodowy sceptycyzm przez cały czas badania, i

¹⁵ MSB 570 (zmieniony), paragraf 2.

¹⁶ MSB 320 *Istotność podczas planowania i wykonywania badania*, paragraf 2.

- (b) opisuje badanie poprzez stwierdzenie, że obowiązkami audytora są:
- (i) zidentyfikowanie i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanych oszustwem lub błędem, zaprojektowanie i wykonanie procedur badania będących reakcją na te ryzyka oraz uzyskanie dowodów badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby dostarczyć podstawy dla opinii audytora. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować zмовę, fałszerstwo, zamierzone pominięcia, fałszywe oświadczenia lub obejście kontroli wewnętrznej,
 - (ii) uzyskanie zrozumienia kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, jednak nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki. W okolicznościach, gdy audytor ponosi także odpowiedzialność za wyrażenie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego, audytor pomija zdanie, że rozważenie przez audytora kontroli wewnętrznej nie ma na celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki,
 - (iii) dokonanie oceny odpowiedniości zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości i racjonalności szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo ,
 - (iv) wyciągnięcie wniosku na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownictwo zasady kontynuacji działalności oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Jeżeli audytor wyciąga wniosek, że występuje istotna niepewność, od audytora wymagane jest zwrócenie uwagi w sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikacja opinii. Wnioski audytora są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że jednostka zaprzestanie kontynuacji działalności,
 - (v) gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, dokonanie oceny ogólnej prezentacji, struktury i zawartości sprawozdania finansowego, w tym ujawnień oraz, czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące jego podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który osiąga rzetelną prezentację,
- (c) gdy zastosowanie ma MSB 600 (zmieniony)¹⁷, ponadto opisuje odpowiedzialność audytora podczas zlecenia badania sprawozdania finansowego grupy poprzez stwierdzenie, że:
- (i) audytor jest odpowiedzialny za zaplanowanie i wykonanie badania grupy, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych wewnątrz grupy jako podstawę dla sformułowania opinii na temat sprawozdania finansowego grupy,
 - (ii) audytor jest odpowiedzialny za kierowanie, nadzór i przegląd prac rewizyjnych wykonanych dla celów badania grupy oraz

¹⁷ MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*, paragraf 25(a).

(iii) audytor ponosi wyłączną odpowiedzialność za opinię audytora.¹⁸

40. Sekcja sprawozdania audytora „Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego” także: (zob. par. A51)
- (a) stwierdza, że audytor przekazuje osobom sprawującym nadzór informacje dotyczące, między innymi, planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania oraz znaczących ustaleń badania, w tym wszelkich znaczących słabości kontroli wewnętrznej, które audytor zidentyfikuje podczas badania,
 - (b) dla badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych stwierdza, że audytor dostarcza osobom sprawującym nadzór oświadczenie, że audytor przestrzegał stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz informuje ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogą być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla niezależności audytora, a tam, gdzie ma to zastosowanie, informuje o podjętych działaniach, aby wyeliminować zagrożenia lub zastosowanych zabezpieczeniach, oraz
 - (c) dla badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych oraz wszelkich innych jednostek, dla których kluczowe sprawy badania przedstawiane są zgodnie z MSB 701 stwierdza, że spośród spraw przekazywanych osobom sprawującym nadzór audytor ustala te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i dlatego są kluczowymi sprawami badania. Audytor opisuje te sprawy w sprawozdaniu audytora, chyba że przepisy prawa lub regulacja uniemożliwiają publiczne ujawnienie tej sprawy lub gdy, w niezwykle rzadkich okolicznościach, audytor ustala, że sprawa nie powinna być przedstawiona w sprawozdaniu audytora, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje tego przeważąby nad korzyściami takiej informacji dla interesu publicznego. (Zob. par. A54)

Umiejscowienie opisu odpowiedzialności audytora za badanie sprawozdania finansowego

41. Opis odpowiedzialności audytora za badanie sprawozdania finansowego wymagany przez paragrafy 39-40 jest zawarty: (zob. par. A55)
- (a) w treści sprawozdania audytora,
 - (b) w załączniku do sprawozdania audytora, jednak w takim przypadku sprawozdanie audytora zawiera odniesienie do miejsca zamieszczenia załącznika, lub (zob. par. A56–A58)
 - (c) poprzez konkretne odniesienie w sprawozdaniu audytora do miejsca zamieszczenia takiego opisu na stronie internetowej odpowiedniej instytucji tam, gdzie przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają audytorowi na takie odniesienie. (Zob. par. A55, A57–A58)
42. Gdy audytor odnosi się do opisu odpowiedzialności audytora zamieszczonego na stronie internetowej odpowiedniej instytucji, audytor ustala, że taki opis odpowiada i nie jest niespójny z wymogami opisanymi w paragrafach 39-40 niniejszego MSB. (Zob. par. A57)

Inne obowiązki sprawozdawcze

43. Jeżeli audytor odnosi się do innych obowiązków sprawozdawczych w sprawozdaniu audytora o sprawozdaniu finansowym, które są dodatkowe w stosunku do obowiązków audytora wynikających z MSB, te inne obowiązki sprawozdawcze powinny być przedstawione w osobnej sekcji w sprawozdaniu audytora z nagłówkiem zatytułowanym „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” lub innym odpowiednim do treści sekcji, chyba że te inne obowiązki

¹⁸ MSB 600 (zmieniony), paragraf 53.

sprawozdawcze dotyczą tych samych zagadnień, które są prezentowane zgodnie z wymogami sprawozdawczości wynikającymi z MSB, w którym to przypadku inne obowiązki sprawozdawcze mogą być przedstawione w tej samej sekcji, co powiązane elementy sprawozdania wymagane przez MSB. (Zob. par. A59-A61)

44. Jeżeli inne obowiązki sprawozdawcze są przedstawione w tej samej sekcji, co powiązane elementy sprawozdania wymagane przez MSB, sprawozdanie audytora jasno rozróżnia inne obowiązki sprawozdawcze od sprawozdawczości, która jest wymagana przez MSB. (Zob. par. A61)
45. Jeżeli sprawozdanie audytora zawiera odrębną sekcję, która odnosi się do innych obowiązków sprawozdawczych, wymogi paragrafów 21-40 niniejszego MSB są włączane do sekcji z tytułem „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego”. „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” następuje po „Sprawozdaniu z badania sprawozdania finansowego”. (Zob. par. A61)

Imię i nazwisko partnera odpowiedzialnego za zlecenie

46. Imię i nazwisko partnera odpowiedzialnego za zlecenie jest zamieszczane w sprawozdaniu audytora o sprawozdaniu finansowym jednostek notowanych, chyba że, w rzadko występujących okolicznościach, racjonalnie spodziewać się można, że takie ujawnienie doprowadzi do znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego. W rzadko występujących okolicznościach, w których audytor zamierza nie podać imienia i nazwiska partnera odpowiedzialnego za zlecenie w sprawozdaniu audytora, audytor omawia ten zamiar z osobami sprawującymi nadzór i informuje o ocenie przez audytora prawdopodobieństwa i dotkliwości znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego. (Zob. par. A62–A64)

Podpis audytora

47. Sprawozdanie audytora jest podpisywane. (Zob. par. A65–A66)

Adres audytora

48. Sprawozdanie audytora podaje miejscowość w kraju, gdzie audytor wykonuje zawód.

Data sprawozdania audytora

49. Sprawozdanie audytora nosi datę nie wcześniejszą niż data, na którą audytor uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których opiera się opinia audytora o tym sprawozdaniu finansowym, w tym dowody, że: (zob. par. A67–A70)
 - (a) wszystkie składniki sprawozdania i ujawnienia, które składają się na sprawozdanie finansowe, zostały sporządzone, oraz
 - (b) osoby z przyznanymi uprawnieniami zapewniły, że wzięły odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe.

Sprawozdanie audytora nakazane przez przepisy prawa lub regulację

50. Jeżeli przepisy prawa lub regulacja konkretnego systemu prawnego wymagają od audytora użycia specyficznego o wzoru lub sformułowań sprawozdania audytora, sprawozdanie audytora odnosi się do Międzynarodowych Standardów Badania tylko wtedy, jeżeli sprawozdanie audytora zawiera co najmniej każdy z następujących elementów: (zob. par. A71–A72)
 - (a) tytuł,
 - (b) adresata, zgodnie z wymogami okoliczności zlecenia,

- (c) sekcję „Opinia” zawierającą wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym oraz odwołanie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych do sporządzenia sprawozdania finansowego (w tym identyfikacja systemu prawnego pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które nie są Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego, zobacz paragraf 27),
- (d) identyfikację sprawozdania finansowego jednostki, które zostało zbadane,
- (e) stwierdzenie, że audytor jest niezależny od jednostki zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi odnoszącymi się do badania i wypełnił inne obowiązki etyczne audytora zgodnie z tymi wymogami.
 - (i) Stwierdzenie identyfikuje system prawny pochodzenia stosownych wymogów etycznych lub odnosi się do Kodeksu IESBA,
 - (ii) jeżeli stosowne wymogi etyczne wymagają od audytora, aby publicznie ujawnił, gdy audytor zastosował wymogi niezależności specyficzne dla badań sprawozdań finansowych pewnych jednostek, stwierdzenie wskazuje, że audytor jest niezależny od jednostki zgodnie z wymogami niezależności mającymi zastosowanie dla badań tych jednostek,
- (f) tam, gdzie ma to zastosowanie, sekcję poświęconą wymogom sprawozdawczym opisanym w paragrafie 22 w MSB 570 (zmienionym), która nie jest z nimi niezgodna,
- (g) tam, gdzie ma to zastosowanie, sekcję „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (lub negatywnej)”, która odnosi się do wymogów sprawozdawczych opisanych w paragrafie 23 w MSB 570 (zmienionym) i która nie jest z nimi niespójna,
- (h) tam, gdzie ma to zastosowanie, sekcję, która zawiera informacje wymagane przez MSB 701 lub dodatkowe informacje na temat badania, które są określone przez przepisy prawa lub regulację i które odnoszą się do wymogów sprawozdawczych opisanych w niniejszym MSB oraz które nie są z nimi niespójne,¹⁹ (zob. par. A73–A76)
- (i) tam, gdzie ma to zastosowanie, sekcję, która odnosi się do wymogów sprawozdawczych opisanych w paragrafie 24 w MSB 720 (zmienionym),
- (j) opis odpowiedzialności kierownictwa za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz identyfikację osób odpowiedzialnych za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, które odnoszą się do wymogów opisanych w paragrafach 33-36 i które nie są z nimi niespójne,
- (k) odwołanie do Międzynarodowych Standardów Badania i przepisów prawa lub regulacji oraz opis odpowiedzialności audytora za badanie sprawozdania finansowego, które odnoszą się do wymogów opisanych w paragrafach 37-40 i które nie są z nimi niespójne, (zob. par. A51-A54)
- (l) dla badań pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych, nazwisko partnera odpowiedzialnego za zlecenie, chyba że w rzadko występujących okolicznościach, racjonalnie oczekuje się, że takie ujawnienie doprowadzi do znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego,
- (m) podpis audytora,

¹⁹ MSB 701, paragrafy 11–16.

- (n) adres audytora,
- (o) data sprawozdania audytora.

Sprawozdanie audytora dla badań przeprowadzonych zarówno zgodnie ze standardami badania konkretnego systemu prawnego, jak i z Międzynarodowymi Standardami Badania

51. Od audytora może być wymagane przeprowadzenie badania zgodnie ze standardami badania konkretnego systemu prawnego („krajowe standardy badania”), a dodatkowo przestrzegał MSB podczas przeprowadzania badania. W takim przypadku, sprawozdanie audytora może odnosić się do Międzynarodowych Standardów Badania oprócz odniesienia do krajowych standardów badania, ale audytor robi tak tylko wtedy, jeżeli: (zob. par. A77–A78)
 - (a) nie występuje żaden konflikt pomiędzy wymogami opisanymi w krajowych standardach badania oraz tymi opisanymi w MSB, który doprowadziłby audytora (i) do sformułowania innej opinii lub (ii) do nie zawarcia akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inną sprawę, które w danych okolicznościach są wymagane przez MSB, oraz
 - (b) sprawozdanie audytora zawiera co najmniej każdy z elementów określonych w paragrafach 50(a)-(o), gdy audytor używa wzoru lub sformułowań określonych przez krajowe standardy badania. Jednakże odniesienie do „przepisów prawa lub regulacji” opisane w paragrafie 50(k) jest czytane jako odwołanie do krajowych standardów badania. W rezultacie sprawozdanie audytora identyfikuje takie krajowe standardy badania.
52. Gdy sprawozdanie audytora odnosi się zarówno do krajowych standardów badania, jak i Międzynarodowych Standardów Badania, sprawozdanie audytora identyfikuje system prawny pochodzenia krajowych standardów badania.

Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniem finansowym (Zob. par. A79–A85)

53. Jeżeli informacje uzupełniające, które nie są wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, są prezentowane wraz ze zbadanym sprawozdaniem finansowym, audytor ocenia, czy zgodnie z zawodowym osądem audytora, informacje uzupełniające są pomimo to integralną częścią sprawozdania finansowego ze względu na ich rodzaj lub to, w jaki sposób są one prezentowane. Gdy są one integralną częścią sprawozdania finansowego, informacje uzupełniające są objęte opinią audytora.
54. Jeżeli informacje uzupełniające, które nie są wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, nie są uważane za integralną część zbadanego sprawozdania finansowego, audytor ocenia, czy takie informacje uzupełniające są zaprezentowane w sposób, który wystarczająco i jasno odróżnia je od zbadanego sprawozdania finansowego. Jeżeli tak nie jest, wtedy audytor prosi kierownictwo, aby zmieniło sposób, w jaki niezbadane informacje uzupełniające są prezentowane. Jeżeli kierownictwo odmawia dokonania tego, audytor identyfikuje niezbadane informacje uzupełniające i wyjaśnia w sprawozdaniu audytora, że takie informacje uzupełniające nie zostały zbadane.

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Jakościowe aspekty praktyk rachunkowości jednostki (Zob. par. 12)

- A1. Kierownictwo dokonuje szeregu osądów na temat kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

- A2. MSB 260 (zmieniony) zawiera omówienie jakościowych aspektów praktyk rachunkowości.²⁰ Rozważając jakościowe aspekty praktyk rachunkowości jednostki, audytor może dowiedzieć się o możliwej stronniczości w osądach kierownictwa. Audytor może wyciągnąć wniosek, że skumulowany wpływ braku bezstronności, łącznie z wpływem nieskorygowanych zniekształceń powoduje, że sprawozdanie finansowe jako całość jest istotnie zniekształcone. Oznaki braku bezstronności, które mogą mieć wpływ na ocenę audytora, czy sprawozdanie finansowe jako całość jest istotnie zniekształcone obejmują następujące:
- selektywną korektę zniekształceń, które zostały zgłoszone kierownictwu podczas badania (np. korygowanie zniekształceń skutkujące zwiększeniem wykazanych dochodów, ale niekorygowanie zniekształceń, gdy skutkuje to zmniejszeniem wykazanych dochodów),
 - możliwą stronniczość kierownictwa podczas dokonywania szacunków księgowych.
- A3. MSB 540 (zmieniony) odnosi się do możliwej stronniczości kierownictwa podczas dokonywania szacunków księgowych.²¹ Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa nie stanowią zniekształceń dla celów wyciągnięcia wniosków na temat racjonalności poszczególnych szacunków księgowych. Mogą one, jednak, wpływać na ocenę audytora, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń.

Zasady (polityki) rachunkowości odpowiednio ujawnione w sprawozdaniu finansowym (Zob. par. 13(a))

- A4. Oceniając, czy sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia wybrane i zastosowane znaczące zasady (polityki) rachunkowości, rozważania audytora obejmują sprawy takie jak:
- czy wszystkie ujawnienia powiązane ze znaczącymi zasadami (politykami) rachunkowości, które są wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, zostały zawarte,
 - czy informacja na temat znaczących zasad (polityk) rachunkowości, która została ujawniona, jest stosowna i dlatego odzwierciedla w jaki sposób kryteria ujmowania, wyceny i prezentacji w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej zostały zastosowane do grup transakcji, sald kont i ujawnień w sprawozdaniu finansowym w konkretnych okolicznościach działalności jednostki i jej otoczenia oraz
 - jasność, z jaką znaczące zasady (polityki) rachunkowości zostały przedstawione.

Informacje przedstawione w sprawozdaniu finansowym są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe (Zob. par. 13(d))

- A5. Ocena zrozumiałości sprawozdania finansowego obejmuje rozważenie takich spraw, jak czy:
- informacje w sprawozdaniu finansowym są przedstawione w jasny i zwięzły sposób,
 - umiejscowienie znaczących ujawnień nadaje im właściwe znaczenie (np. gdy występuje dostrzegalna wartość dla użytkowników informacji specyficznych dla jednostki) oraz, czy ujawnienia zawierają odpowiednie odwołania w sposób, który znacząco nie utrudniałby użytkownikom identyfikacji potrzebnych informacji.

²⁰ MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, załącznik 2.

²¹ MSB 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*, paragraf 21.

Ujawnianie informacji na temat wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym (Zob. par. 13(e))

A6. Dla sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia powszechne jest prezentowanie sytuacji finansowej, wyniku finansowego i przepływów pieniężnych jednostki. Dokonywanie oceny czy, w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdanie finansowe dostarcza adekwatnych ujawnień, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na sytuację finansową, wynik finansowy i przepływy pieniężne jednostki obejmuje rozważenie takich spraw, jak:

- zakres, w jakim informacje w sprawozdaniu finansowym są stosowne i specyficzne dla danych okoliczności jednostki oraz
- czy ujawnienia są adekwatne, aby pomóc zamierzonym użytkownikom zrozumieć:
 - rodzaj i zakres potencjalnych aktywów i zobowiązań jednostki powstających z transakcji lub zdarzeń, które nie spełniają kryteriów ujęcia (lub kryteriów usunięcia z bilansu) ustanowionych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,
 - rodzaj i zakres ryzyk istotnego zniekształcenia powstających z transakcji i zdarzeń,
 - wykorzystane metody oraz dokonane założenia i osądy, a także ich zmiany, które wpływają na prezentowane lub w inny sposób ujawnione kwoty, w tym stosowne analizy wrażliwości.

Dokonywanie oceny, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację (Zob. par. 14)

A7. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej uznają wprost lub domyślnie zasadę rzetelnej prezentacji.²² Jak zauważono w paragrafie 7(b) niniejszego MSB, ramowe założenia sprawozdawczości finansowej rzetelnej prezentacji²³ nie tylko wymagają zgodności z wymogami ramowych założeń, ale także uznają wprost lub domyślnie, że niezbędne może być zapewnienie ujawnień przez kierownictwo wykraczających poza te, które wymagane są przez ramowe założenia.²⁴

A8. Ocena przez audytora tego, czy sprawozdanie finansowe osiąga rzetelną prezentację, zarówno w odniesieniu do prezentacji, jak i ujawnień, jest sprawą zawodowego osądu. Ocena ta bierze pod uwagę takie sprawy jak fakty i okoliczności dotyczące jednostki, w tym zmiany tychże, na podstawie zrozumienia jednostki przez audytora oraz dowodów badania uzyskanych podczas badania. Ocena zawiera także rozważenie, na przykład, ujawnień koniecznych do osiągnięcia rzetelnej prezentacji wynikających ze spraw, które mogłyby być istotne (tj. ogólnie mówiąc, zniekształcenia są uważane za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego jako całości), takich jak wpływ zmieniających się wymogów sprawozdawczości finansowej lub zmieniające się otoczenie gospodarcze.

²² Na przykład Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) zauważają, że rzetelna prezentacja wymaga wiernego przedstawienia skutków transakcji, innych zdarzeń i warunków zgodnie z definicjami i kryteriami ujmowania aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów.

²³ Zobacz MSB (PL) 200, paragraf 13(a).

²⁴ Na przykład, MSSF wymagają, aby jednostka dostarczyła dodatkowe ujawnienia, gdy zgodność z poszczególnymi wymogami zawartymi w MSSF jest niewystarczająca, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie skutku poszczególnych transakcji, innych zdarzeń i warunków dla sytuacji finansowej i wyniku finansowego jednostki (Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*, paragraf 17(c)).

- A9. Dokonanie oceny, czy sprawozdanie finansowe osiąga rzetelną prezentację, może obejmować na przykład rozmowy z kierownictwem oraz osobami sprawującymi nadzór na temat ich spojrzenia na to, dlaczego wybrana została konkretna prezentacja, a także alternatyw, które mogły być rozważane. Rozmowy mogą obejmować, na przykład:
- stopień, w jakim kwoty w sprawozdaniu finansowym są zagregowane lub zdezagregowane oraz, czy prezentacja kwot lub ujawnień informacji zaciemnia przydatne informacje lub skutkuje informacjami wprowadzającymi w błąd,
 - spójność z odpowiednią praktyką branżową lub, czy jakiegokolwiek odstępstwa są stosowne do okoliczności jednostki, a zatem są uzasadnione.

Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 15)

- A10. Jak wyjaśniono w MSB (PL) 200, sporządzenie sprawozdania finansowego przez kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór wymaga zawarcia adekwatnego opisu mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w sprawozdaniu finansowym.²⁵ Opis ten informuje użytkowników sprawozdania finansowego o ramowych założeniach, na których oparte jest sprawozdanie finansowe.
- A11. Opis, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z konkretnymi mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, jest odpowiedni tylko wtedy, jeżeli sprawozdanie finansowe jest zgodne ze wszystkimi wymogami tych ramowych założeń, które obowiązują w trakcie okresu objętego sprawozdaniem finansowym.
- A12. Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, który zawiera nieprecyzyjne wyrażenia zastrzegające lub ograniczające (np.: „sprawozdanie finansowe jest zasadniczo zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej”) nie jest adekwatnym opisem tych ramowych założeń, ponieważ może on wprowadzać w błąd użytkowników sprawozdania finansowego.

Odniesienie do więcej niż jednych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

- A13. W niektórych przypadkach sprawozdanie finansowe może stwierdzać, że zostało sporządzone zgodnie z dwoma zestawami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (np. krajowymi ramowymi założeniami i MSSF). Może tak być, ponieważ od kierownictwa wymagane jest, lub kierownictwo tak wybrało, sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z oboma zestawami ramowych założeń. W takim przypadku oba zestawy są mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Taki opis jest odpowiedni tylko wtedy, jeżeli sprawozdanie finansowe jest zgodne z każdym z zestawów ramowych założeń osobno. Aby sprawozdanie finansowe mogło zostać uznane za sporządzone zgodnie z oboma zestawami ramowych założeń, musi być ono zgodne z oboma zestawami ramowych założeń jednocześnie i bez jakiegokolwiek potrzeby uzgadniania sprawozdań. W praktyce, jednoczesna zgodność nie jest prawdopodobna, chyba że system prawny przyjął inne ramowe założenia (np. MSSF) jako swoje własne krajowe ramowe założenia lub wyeliminował wszystkie bariery dla zgodności z nimi.
- A14. Sprawozdanie finansowe, które zostało sporządzone zgodnie z jednymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, a które zawiera notę lub uzupełniające sprawozdanie uzgadniające wyniki do tych, które zostałyby wykazane według innych ramowych założeń, nie jest sprawozdaniem sporządzonym zgodnie z tymi innymi ramowymi założeniami, dlatego że sprawozdanie finansowe nie zawiera wszystkich informacji w sposób wymagany przez te inne ramowe założenia.

²⁵ MSB (PL) 200, paragrafy A4–A5.

A15. Sprawozdanie finansowe może jednakże być sporządzane zgodnie z jednymi mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, a ponadto opisywać w notach do sprawozdania finansowego zakres, w jakim sprawozdanie finansowe jest zgodne z innymi ramowymi założeniami (np. sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z krajowymi ramowymi założeniami, które opisuje także zakres w jakim jest ono zgodne z MSSF). Taki opis może stanowić uzupełniające informacje finansowe, o których mowa w paragrafie 54 i jest objęty opinią audytora, jeżeli nie może on być jasno odróżniony od sprawozdania finansowego.

Forma opinii

A16. Mogą wystąpić przypadki, gdy sprawozdanie finansowe, pomimo że sporządzone zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji, nie osiąga rzetelnej prezentacji. W takim przypadku może być możliwe, aby kierownictwo zawarło dodatkowe ujawnienia w sprawozdaniu finansowym wykraczające ponad te specyficznie wymagane przez ramowe założenia lub, w niezwykle rzadkich okolicznościach, odstąpił od wymogu ramowych założeń w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego. (Zob. par. 18)

A17. W niezwykle rzadkich przypadkach audytor może uznać sprawozdanie finansowe, które zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, za wprowadzające w błąd, jeżeli zgodnie z MSB 210 audytor ustalił, że ramowe założenia są akceptowalne.²⁶ (Zob. par. 19)

Sprawozdanie audytora (Zob. par. 20)

A18. Pisemne sprawozdanie obejmuje sprawozdania wydane w wersji papierowej oraz te wykorzystujące nośnik elektroniczny.

A19. Załącznik do niniejszego MSB zawiera przykłady sprawozdań audytora o sprawozdaniach finansowych, łączące w sobie elementy opisane w paragrafach 21-49. Z wyjątkiem sekcji „Opinia” i „Podstawa opinii”, niniejszy MSB nie ustanawia wymogów dla kolejności elementów sprawozdania audytora. Jednakże niniejszy MSB wymaga użycia specyficznych nagłówków, które w zamierzeniu mają pomóc uczynić sprawozdania audytora, które odnoszą się do badań przeprowadzonych zgodnie z MSB, bardziej rozpoznawalnymi, szczególnie w sytuacjach, gdy elementy sprawozdania audytora są prezentowane w kolejności, która różni się od przykładów ilustrujących sprawozdań audytora w załączniku do niniejszego MSB.

Sprawozdanie audytora dla badań przeprowadzanych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania

Tytuł (Zob. par. 21)

A20. Tytuł wskazujący, że sprawozdanie jest sprawozdaniem niezależnego audytora, na przykład „Sprawozdanie niezależnego audytora” odróżnia sprawozdanie niezależnego audytora od sprawozdań wydawanych przez inne osoby.

Adresat (Zob. par. 22)

A21. Przepisy prawa, regulacja lub warunki zlecenia mogą uszczegóławiać, do kogo sprawozdanie audytora ma być adresowane w tym konkretnym systemie prawnym. Sprawozdanie audytora jest zwykle adresowane do tych, dla których sprawozdanie zostało sporządzone, często albo do udziałowców/akcjonariuszy albo do osób sprawujących nadzór nad jednostką, której sprawozdanie finansowe jest badane.

²⁶ MSB 210 *Uzgadnianie warunków zlecenia badania*, paragraf 6(a).

Opinia audytora (Zob. par. 24-26)

Odwołanie do sprawozdania finansowego, które zostało zbadane

- A22. Sprawozdanie audytora stwierdza na przykład, że audytor przeprowadził badanie sprawozdania finansowego jednostki, które składa się z [podaj tytuł każdego ze składników pełnego sprawozdania finansowego wymaganego przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, precyzując datę lub okres objęty każdym składnikiem sprawozdania finansowego] oraz not do sprawozdania finansowego, w tym podsumowania znaczących zasad (polityk) rachunkowości.
- A23. Gdy audytor jest świadomy, że zbadane sprawozdanie finansowe będzie zawarte w dokumencie, który zawiera inne informacje, takim jak raport roczny, audytor może rozważyć, jeżeli forma prezentacji pozwala, zidentyfikowanie numerów stron, na których prezentowane jest zbadane sprawozdanie finansowe. Pomaga to użytkownikom zidentyfikować sprawozdanie finansowe, którego dotyczy sprawozdanie audytora.

“Przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub “przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz”

- A24. Wyrażenia “przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” oraz “przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz” są postrzegane jako równoważne. To, czy wyrażenie „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach”, czy wyrażenie “przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz” jest używane w konkretnym systemie prawnym, jest ustalane przez przepisy prawa lub regulację rządzącą badaniem sprawozdania finansowego w tym systemie prawnym lub przez powszechnie akceptowaną praktykę w tym systemie prawnym. Tam, gdzie przepisy prawa lub regulacja wymagają używania innych sformułowań, nie wpływa to na wymóg opisany w paragrafie 14 niniejszego MSB, aby audytor ocenił rzetelną prezentację sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji.
- A25. Gdy audytor wyraża opinię niezmodyfikowaną, nie jest odpowiednie, aby używać wyrażen takich jak “z powyższym wyjaśnieniem” lub “z zastrzeżeniem” w odniesieniu do opinii, ponieważ sugerują one opinię warunkową lub osłabienie lub modyfikację opinii.

Opis sprawozdania finansowego oraz spraw, które ono prezentuje

- A26. Opinia audytora obejmuje pełne sprawozdanie finansowe zdefiniowane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Na przykład, w przypadku wielu zestawów ramowych założeń ogólnego przeznaczenia sprawozdanie finansowe może zawierać: sprawozdanie z sytuacji finansowej, sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych oraz powiązane noty, które zwykle zawierają podsumowanie znaczących zasad (polityk) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. W niektórych systemach prawnych dodatkowe informacje mogą być także uważane za integralną część sprawozdania finansowego.
- A27. W przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji opinia audytora stwierdza, że sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, lub przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz spraw, do prezentacji których sprawozdanie finansowe zostało zaprojektowane. Na przykład, w przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF sprawami tymi są *sytuacja finansowa jednostki na koniec okresu oraz wynik finansowy i przepływy pieniężne jednostki za okres zakończony w tym dniu*. W konsekwencji [...] w paragrafie 25 i innych miejscach niniejszego MSB w zamierzeniu ma zostać zastąpione przez słowa pisane kursywą w poprzedzającym zdaniu, gdy mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości

finansowej są MSSF lub, w przypadku innych mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ma zostać zastąpione przez słowa, które opisują sprawy, do prezentacji których sprawozdanie finansowe zostało zaprojektowane.

Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz jak mogą one wpływać na opinię audytora

A28. Zamierzeniem identyfikacji mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w opinii audytora jest poinformowanie użytkowników sprawozdania audytora o kontekście, w którym wyrażana jest opinia audytora; zamierzeniem nie jest ograniczenie oceny wymaganej w paragrafie 14. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są identyfikowane w takich warunkach jako:

„... zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej” lub

„... zgodne z powszechnie akceptowanymi zasadami rachunkowości w systemie prawnym X...”

A29. Gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej obejmują standardy sprawozdawczości finansowej oraz wymogi prawne lub regulacyjne, ramowe założenia są identyfikowane w takich warunkach jako „... zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz wymogami ustawy o spółkach systemu prawnego X.” MSB 210 dotyczy okoliczności, gdy występują konflikty pomiędzy standardami sprawozdawczości finansowej i wymogami prawnymi lub regulacyjnymi.²⁷

A30. Jak wskazano w paragrafie A13, sprawozdanie finansowe może zostać sporządzone zgodnie z dwoma zestawami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, a zatem oba są mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Odpowiednio, każdy zestaw ramowych założeń jest rozważany odrębnie podczas formułowania opinii audytora o sprawozdaniu finansowym, a opinia audytora zgodna z paragrafami 25-27 odnosi się do obydwu zestawów ramowych założeń następująco:

- (a) jeżeli sprawozdanie finansowe jest zgodne z każdym z zestawów ramowych założeń osobno, wyrażane są dwie opinie: to jest, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z jednym z zestawów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (np. krajowymi ramowymi założeniami) oraz opinia, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z innym zestawem mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (np. MSSF). Opinie te mogą być wyrażone odrębnie lub w jednym zdaniu (np. sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach [...], zgodnie z zasadami rachunkowości powszechnie akceptowanymi w systemie prawnym X oraz z MSSF),
- (b) jeżeli sprawozdanie finansowe jest zgodne z jednym z zestawów ramowych założeń, ale nie jest zgodne z innym zestawem ramowych założeń, może zostać wydana opinia niezmodyfikowana o tym, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z jednym zestawem ramowych założeń (np. z krajowymi ramowymi założeniami), ale opinia zmodyfikowana jest wydawana w odniesieniu do innego zestawu ramowych założeń (np. MSSF) zgodnie z MSB 705 (zmienionym).

A31. Jak wskazano w paragrafie A15, sprawozdanie finansowe może być zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz, dodatkowo, ujawniać zakres zgodności z innymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Takie informacje uzupełniające są objęte opinią audytora, jeżeli nie mogą zostać jasno odróżnione

²⁷ MSB 210, paragraf 18.

od sprawozdania finansowego (zobacz paragrafy 53-54 oraz powiązany materiał dotyczący zastosowania w par. A79-A85). Odpowiednio,

- (a) jeżeli ujawnienie co do zgodności z innymi ramowymi założeniami wprowadza w błąd, wyrażana jest opinia zmodyfikowana zgodnie z MSB 705 (zmienionym),
- (b) jeżeli ujawnienie nie wprowadza w błąd, ale audytor sądzi, że jest ono tak ważne, że jest fundamentalne dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, dodawany jest akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi zgodnie z MSB 706 (zmienionym), zwracający uwagę na to ujawnienie.

Podstawa opinii (Zob. par. 28)

A32. Sekcja „Podstawa opinii” dostarcza ważnego kontekstu opinii audytora. Odpowiednio, niniejszy MSB wymaga, aby sekcja „Podstawa opinii” następowała bezpośrednio po sekcji „Opinia” w sprawozdaniu audytora.

A33. Odwołanie do zastosowanych standardów przekazuje użytkownikom sprawozdania audytora, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z ustanowionymi standardami.

Stosowne wymogi etyczne (Zob. par. 28(c))

A34. Identyfikacja systemu prawnego pochodzenia stosownych wymogów etycznych zwiększa przejrzystość dotyczącą tych wymogów odnoszącą się do konkretnego zlecenia badania. MSB (PL) 200 wyjaśnia, że stosowne wymogi etyczne zwykle zawierają postanowienia Kodeksu IESBA związane z badaniem sprawozdania finansowego łącznie z krajowymi wymogami, które są bardziej restrykcyjne.²⁸ Gdy stosowne wymogi etyczne obejmują te z Kodeksu IESBA, oświadczenie może także odwoływać się do Kodeksu IESBA. Jeżeli Kodeks IESBA stanowi wszystkie wymogi etyczne stosowne dla badania, oświadczenie nie musi identyfikować systemu prawnego pochodzenia.

A35. W niektórych systemach prawnych stosowne wymogi etyczne mogą znajdować się w wielu różnych źródłach, takich jak kodeks(-y) etyczny(-e) oraz dodatkowe zasady i wymogi w przepisach prawa i regulacji. Gdy niezależność i inne stosowne wymogi etyczne znajdują się w ograniczonej liczbie źródeł, audytor może wybrać nazwanie stosownego(-ych) źródła(-eł) (np. nazwa mających zastosowanie w danym systemie prawnym kodeksu, zasady lub regulacji) lub może odwołać się do pojęcia, które jest powszechnie zrozumiałe i które odpowiednio podsumowuje te źródła (np. wymogi niezależności dla badań jednostek prywatnych w systemie prawnym X).

A36. Stosowne wymogi etyczne mogą:

- ustanawiać wymogi niezależności, które są specyficzne dla badań sprawozdań finansowych pewnych jednostek wyszczególnionych w stosownych wymogach etycznych, takie jak wymogi niezależności dla badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego w Kodeksie IESBA. Stosowne wymogi etyczne mogą także wymagać lub zachęcać audytora, aby ustalił, czy jest odpowiednie, aby zastosować takie wymogi niezależności do badań sprawozdań finansowych jednostek innych niż te jednostki wyszczególnione w stosownych wymogach etycznych,
- wymagać, aby audytor publicznie ujawnił, gdy audytor zastosował wymogi niezależności specyficzne dla badań sprawozdań finansowych pewnych jednostek. Na przykład, Kodeks IESBA wymaga, aby gdy firma zastosowała wymogi niezależności dla jednostek

²⁸ MSB (PL) 200, paragraf A17.

zainteresowania publicznego podczas wykonywania badania sprawozdania finansowego jednostki, firma publicznie ujawniła ten fakt, chyba że dokonanie takiego ujawnienia skutkowałoby ujawnieniem poufnych przyszłych planów jednostki.²⁹

MSB 260 (zmieniony) ustala wymogi i wytyczne dotyczące komunikacji audytora z osobami sprawującymi nadzór, która obejmuje komunikację dla tych przypadków.³⁰

- A37. Przepisy prawa lub regulacja, krajowe standardy badania lub warunki zlecenia badania mogą także wymagać, aby audytor przedstawił w sprawozdaniu audytora bardziej szczegółowe informacje na temat źródeł stosownych wymogów etycznych, w tym tych związanych z niezależnością, które miały zastosowanie do badania sprawozdania finansowego.
- A38. Podczas ustalania odpowiedniej ilości informacji do zawarcia w sprawozdaniu audytora, gdy istnieje wiele źródeł stosownych wymogów etycznych odnoszących się do badania sprawozdania finansowego, ważnym rozważaniem jest zrównoważenie przejrzystości z ryzykiem zaciemnienia innych przydatnych informacji w sprawozdaniu audytora.

Szczególne rozważania dla badań grupy

- A39. W badaniach grupy, gdy istnieje wiele źródeł stosownych wymogów etycznych, w tym te dotyczące niezależności, odwołanie w sprawozdaniu audytora do systemu prawnego zwykle odnosi się do stosownych wymogów etycznych, które mają zastosowanie do audytora grupy. Jest tak, ponieważ podczas badania grupy audytorzy części składowych grupy podlegają także wymogom etycznym, które są stosowne do badania grupy.³¹
- A40. MSB ani nie ustanawiają specyficznych wymogów dotyczących niezależności lub etycznych dla audytorów, w tym audytorów części składowych grupy, a zatem nie rozszerzają lub w inny sposób nie obchodzą, wymogów niezależności Kodeksu IESBA³² lub innych wymogów etycznych, którym podlega audytor grupy, ani też MSB nie wymagają, aby audytor części składowej grupy we wszystkich przypadkach podlegał tym samym szczególnym wymogom dotyczącym niezależności, które mają zastosowanie do audytora grupy. W rezultacie stosowne wymogi etyczne, w tym te odnoszące się do niezależności, w sytuacji badania grupy mogą być złożone. MSB 600 (zmieniony)³³ zawiera wytyczne dla audytorów wykonujących pracę dotyczącą informacji finansowych części składowej grupy dla badania grupy, w tym tych sytuacji, gdzie audytor części składowej grupy nie spełnia wymogów niezależności, które są stosowne do badania grupy.

Kluczowe sprawy badania (Zob. par. 31)

- A41. Przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać przedstawienia kluczowych spraw badania dla badań jednostek innych niż jednostki notowane, na przykład, jednostek określonych w takich przepisach prawa lub regulacji jako jednostki zainteresowania publicznego.
- A42. Audytor może także zdecydować się na przedstawienie kluczowych spraw badania dla innych jednostek, w tym tych, które mogą podlegać znaczącemu zainteresowaniu publicznemu, na przykład z uwagi na dużą liczbę i szeroki zakres interesariuszy oraz rozważenie rodzaju i rozmiaru działalności gospodarczej. Przykłady takich jednostek mogą obejmować instytucje finansowe

²⁹ Kodeks IESBA, paragrafy R400.20-R400.21.

³⁰ MSB 260 (zmieniony), paragrafy 17 i A29.

³¹ MSB 600 (zmieniony), paragrafy A56-A57, A66-A68.

³² Kodeks IESBA, sekcja 405.

³³ MSB 600 (zmieniony), paragrafy 25 i 27.

(takie jak banki, spółki ubezpieczeniowe oraz fundusze emerytalne) oraz inne jednostki, takie jak organizacje charytatywne.

- A43. MSB 210 wymaga, aby audytor uzgodnił warunki zlecenia badania, odpowiednio, z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór, oraz wyjaśnia, że role kierownictwa i osób sprawujących nadzór w uzgadnianiu warunków zlecenia badania dla jednostki zależą od organizacji nadzoru nad jednostką oraz stosownych przepisów prawa lub regulacji.³⁴ MSB 210 wymaga także, aby umowa o badanie lub inna odpowiednia forma pisemnego porozumienia zawierała odwołanie do oczekiwanej formy i zawartości wszelkich sprawozdań, które będą wydane przez audytora.³⁵ Gdy od audytora nie jest z innego powodu wymagane, aby przedstawił kluczowe sprawy badania, MSB 210³⁶ wyjaśnia, że pomocne dla audytora może być zawarcie w warunkach zlecenia badania odwołania do możliwości przedstawienia kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora oraz, w pewnych systemach prawnych, może być konieczne, aby audytor zawarł odwołanie do takiej możliwości, aby zachować zdolność do dokonania tego.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

- A44. Jednostki notowane nie są powszechne w sektorze publicznym. Jednakże, jednostki sektora publicznego mogą być znaczące ze względu na rozmiar, złożoność lub aspekty interesu publicznego. W takich przypadkach, przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od audytora jednostki sektora publicznego lub audytor może z innych powodów zdecydować się, aby przedstawić kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu audytora.

Odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe (Zob. par. 33-34)

- A45. MSB (PL) 200 wyjaśnia przesłankę, na podstawie której przeprowadzane jest badanie zgodnie ze standardami MSB, odnoszącą się do odpowiedzialności kierownictwa oraz tam, gdy to odpowiednie, osób sprawujących nadzór.³⁷ Kierownictwo i tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór akceptują odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym tam, gdzie to stosowne, za jego rzetelną prezentację. Kierownictwo akceptuje także odpowiedzialność za taką kontrolę wewnętrzną, którą uznaje za konieczną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego, które nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy wynika ono z oszustwa, czy z błędu. Opis obowiązków kierownictwa w sprawozdaniu audytora zawiera odniesienie do obu rodzajów odpowiedzialności, ponieważ pomaga to wyjaśnić użytkownikom przesłankę, w oparciu o którą badanie jest przeprowadzane. MSB 260 (zmieniony) używa pojęcia osób sprawujących nadzór, aby opisać osobę(-y) lub organizację(-e) ponoszącą(-e) odpowiedzialność za nadzór nad jednostką oraz dostarcza omówienia różnorodności struktur nadzoru wśród systemów prawnych i wśród jednostek.
- A46. Mogą wystąpić okoliczności, gdy odpowiednie jest, aby audytor dodał do opisów odpowiedzialności kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór opisanych w paragrafach 34-35, aby odzwierciedlały dodatkową odpowiedzialność, która jest stosowna dla sporządzania sprawozdania finansowego w kontekście konkretnego systemu prawnego lub rodzaju jednostki.

³⁴ MSB 210, paragrafy 9 i A22.

³⁵ MSB 210, paragraf 10.

³⁶ MSB 210, paragraf A25.

³⁷ MSB (PL) 200, paragraf 13(j).

- A47. MSB 210 wymaga, aby audytor uzgodnił odpowiedzialność kierownictwa w umowie lub innej właściwej formie pisemnego porozumienia.³⁸ MSB 210 przewiduje pewną elastyczność w dokonywaniu tego poprzez wyjaśnienie, że jeżeli przepisy prawa lub regulacja określają odpowiedzialność kierownictwa i tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej, audytor może ustalić, że przepisy prawa lub regulacje zawierają obowiązki, które według osądu audytora, są równoważne w skutkach do tych określonych w MSB 210. Dla takich obowiązków, które są równoważne, audytor może używać sformułowań z przepisów prawa lub regulacji, aby opisać je w umowie lub innej odpowiedniej formie pisemnego porozumienia. W takich przypadkach sformułowania te mogą być także używane w sprawozdaniu audytora, aby opisać odpowiedzialność wymaganą przez paragraf 34(a) niniejszego MSB. W innych okolicznościach, w tym tam, gdzie audytor zdecyduje o nieużywaniu sformułowań z przepisów prawa lub regulacji, co jest zapisane w umowie, używane są sformułowania z paragrafu 34(a) niniejszego MSB. Oprócz zawarcia opisu odpowiedzialności kierownictwa w sprawozdaniu audytora zgodnie z wymogiem paragrafu 34, audytor może odwołać się do bardziej szczegółowego opisu tej odpowiedzialności poprzez zawarcie odwołania do tego gdzie takie informacje mogą zostać uzyskane (np. w raporcie rocznym jednostki lub na stronie internetowej właściwej instytucji).
- A48. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacje określające odpowiedzialność kierownictwa mogą ściśle odwoływać się do odpowiedzialności za adekwatność ksiąg rachunkowych i zapisów księgowych lub systemu rachunkowości. Ponieważ księgi, zapisy i systemy są integralną częścią kontroli wewnętrznej, opisy w MSB 210 i w paragrafie 34 nie zawierają konkretnego odniesienia do nich.
- A49. Załącznik do niniejszego MSB dostarcza przykłady ilustrujące w jaki sposób wymogi opisane w paragrafie 34(b) należy stosować, gdy mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są MSSF. Jeżeli używane są inne niż MSSF mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, przykłady ilustrujące stwierdzenia zawarte w załączniku do niniejszego MSB mogą wymagać dostosowania, aby odzwierciedlały zastosowanie innych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w danych okolicznościach.

Nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 35)

- A50. Gdy niektóre, ale nie wszystkie, spośród osób zaangażowanych w nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej są także zaangażowane w sporządzanie sprawozdania finansowego, opis wymagany przez paragraf 35 niniejszego MSB może wymagać modyfikacji, aby odpowiednio odzwierciedlać konkretne okoliczności jednostki. Gdy osoby odpowiedzialne za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej są tymi samymi, co te odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdania finansowego, odwołanie do obowiązków nadzorczych nie jest wymagane.

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego (Zob. par. 37-40)

- A51. Opis odpowiedzialności audytora wymagany przez paragrafy 37-40 niniejszego MSB może być dostosowany, aby odzwierciedlał szczególny rodzaj jednostki, na przykład, gdy sprawozdanie audytora odnosi się do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Przykład 2 w załączniku do niniejszego MSB zawiera przykład, w jaki sposób może to zostać zrobione.

Cele audytora (Zob. par. 38(a))

³⁸ MSB 210, paragraf 6(b)(i) – (ii).

A52. Sprawozdanie audytora wyjaśnia, że celami audytora 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 opinię audytora. Są one przeciwieństwem odpowiedzialności kierownictwa za sporządzenie sprawozdania finansowego.

Opis istotności (Zob. par. 38(c))

A53. Załącznik do niniejszego MSB dostarcza przykłady ilustrujące, w jaki sposób wymóg w paragrafie 38(c), aby dostarczyć opis istotności, byłby zastosowany, gdy mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są MSSF. Jeżeli stosowane są mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej inne niż MSSF, przykłady ilustrujące stwierdzeń zaprezentowane w załączniku do niniejszego MSB mogą wymagać dostosowania, aby odzwierciedlały zastosowanie innych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w danych okolicznościach.

Obowiązki audytora odnoszące się do MSB 701 (Zob. par. 40(c))

A54. Audytor może także uznać za przydatne dostarczenie dodatkowych informacji w opisie odpowiedzialności audytora wykraczających poza to, co jest wymagane przez paragraf 40(c). Na przykład audytor może zrobić odwołanie do wymogu opisanego w paragrafie 9 w MSB 701, aby ustalić sprawy, które wymagały znaczącej uwagi audytora podczas wykonywania badania, biorąc pod uwagę obszary wyższego oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia lub znaczące ryzyka zidentyfikowane zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.); do znaczących osądów audytora dotyczących obszarów w sprawozdaniu finansowym, które angażowały znaczący osąd kierownictwa, w tym szacunki księgowe, które zostały zidentyfikowane jako mające wysoką niepewność szacunku; oraz do skutków dla badania znaczących zdarzeń lub transakcji, które miały miejsce w okresie.

Umieszczenie opisu odpowiedzialności audytora za badanie sprawozdania finansowego (Zob. par. 41, 50(j))

A55. Zawarcie informacji wymaganych przez paragrafy 39-40 niniejszego MSB w załączniku do sprawozdania audytora lub, gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, odwołanie do strony internetowej odpowiedniej instytucji zawierającej takie informacje może być przydatnym sposobem uproszczenia zawartości sprawozdania audytora. Jednakże, ponieważ opis obowiązków audytora zawiera informacje, które są konieczne dla zaspokojenia oczekiwań użytkowników badania przeprowadzanego zgodnie z MSB, wymagane jest umieszczenie w sprawozdaniu audytora odwołania wskazującego, gdzie takie informacje mogą być dostępne.

Umieszczenie w załączniku (Zob. par. 41(b), 50(j))

A56. Paragraf 41 zezwala audytorowi zawrzeć stwierdzenia wymagane przez paragrafy 39-40, opisujące odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego, w załączniku do sprawozdania audytora, pod warunkiem, że odpowiednie odwołanie do umiejscowienia załącznika zostało zrobione w sprawozdaniu audytora. Następujące sformułowanie jest ilustracją tego, jak takie odwołanie do załącznika mogłoby zostać dokonane w sprawozdaniu audytora:

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy

zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz wydanie sprawozdania audytora zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje występujące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstać 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.

Dalszy opis naszej odpowiedzialności dotyczącej badania sprawozdania finansowego jest zawarty w załączniku X niniejszego sprawozdania audytora. Opis ten, który został przedstawiony w *[wskaż numer strony lub inne konkretne odniesienie do miejsca opisu]*, jest częścią naszego sprawozdania audytora.

Odwołanie do strony internetowej odpowiedniej instytucji (Zob. par. 41(c), 42)

- A57. Paragraf 41 wyjaśnia, że audytor może odnieść się do opisu odpowiedzialności audytora zamieszczonego na stronie internetowej odpowiedniej instytucji tylko wtedy, jeżeli jest to wprost dozwolone przez przepisy prawa, regulację lub krajowe standardy badania. Informacje na stronie internetowej, które są włączone do sprawozdania audytora drogą specyficznego odwołania do strony internetowej, gdzie takie informacje mogą zostać znalezione, mogą opisywać pracę audytora lub badanie zgodnie z MSB szerzej, ale nie mogą być niespójne z opisem wymaganym w paragrafach 39-40 niniejszego MSB. Oznacza to, że sformułowanie opisu odpowiedzialności audytora na stronie internetowej może być bardziej szczegółowe lub może dotyczyć innych spraw odnoszących się do badania sprawozdania finansowego pod warunkiem, że takie sformułowanie odzwierciedla i nie jest sprzeczne ze sprawami, do których odnoszą się paragrafy 39-40.
- A58. Odpowiednią instytucją może być instytucja stanowiąca krajowe standardy badania, regulator lub organ nadzorujący badania. Takie organizacje są odpowiednie, aby zapewnić dokładność, kompletność i ciągłą dostępność wystandaryzowanych informacji. Nie byłoby odpowiednie, aby to była strona internetowa utrzymywana przez audytora. Następujące sformułowanie jest ilustracją tego, jak takie odwołanie do strony internetowej mogłoby zostać dokonane w sprawozdaniu audytora:

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, oraz wydanie sprawozdania audytora zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstać 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.

Dalszy opis naszej odpowiedzialności za badanie sprawozdania finansowego znajduje się na stronie internetowej *[organizacji]*: *[adres strony internetowej]*. Opis ten jest częścią naszego sprawozdania audytora.

Inne obowiązki sprawozdawcze (Zob. par. 43–45)

- A59. W niektórych systemach prawnych audytor może mieć dodatkowe obowiązki, aby przedstawić sprawozdanie na temat innych spraw, które są uzupełniające w stosunku do obowiązków audytora zgodnie z MSB. Na przykład audytor może zostać poproszony, aby raportować pewne sprawy,

jeżeli zwrócą one uwagę audytora podczas badania sprawozdania finansowego. Alternatywnie audytor może zostać poproszony o wykonanie i poinformowanie o dodatkowych wyszczególnionych procedurach lub o wyrażenie opinii na temat konkretnych spraw, takich jak adekwatność ksiąg rachunkowych i zapisów księgowych, kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową lub innych informacji. Standardy badania w konkretnych systemach prawnych często zapewniają wytyczne na temat obowiązków audytora w odniesieniu do konkretnych dodatkowych obowiązków sprawozdawczych w tym systemie prawnym.

- A60. W niektórych przypadkach stosowne przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać lub zezwalać audytorowi na poinformowanie o tych innych obowiązkach jako część ich sprawozdania audytora o sprawozdaniu finansowym. W innych przypadkach od audytora może być wymagane lub dozwolone, aby poinformować o nich w osobnym sprawozdaniu.
- A61. Paragrafy 43–45 niniejszego MSB zezwalają na łączne przedstawienie innych obowiązków sprawozdawczych i odpowiedzialności audytora według MSB tylko wtedy, gdy odnoszą się one do tych samych zagadnień, a sformułowanie sprawozdania audytora jasno rozróżnia inne obowiązki sprawozdawcze od tych według MSB. Takie jasne rozróżnienie może sprawić, że konieczne będzie odniesienie w sprawozdaniu audytora do źródła innych obowiązków sprawozdawczych oraz stwierdzenie, że takie obowiązki wykraczają poza te wymagane przez MSB. W innym wypadku, wymagane jest odniesienie się do innych obowiązków sprawozdawczych w osobnej sekcji w sprawozdaniu audytora z nagłówkiem „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” lub innym odpowiednio do treści sekcji. W takich przypadkach paragraf 44 wymaga, aby audytor zawarł obowiązki sprawozdawcze według MSB pod nagłówkiem zatytułowanym „Sprawozdanie na temat badania sprawozdania finansowego”.

Imię i nazwisko partnera odpowiedzialnego za zlecenie (Zob. par. 46)

- A62. Celem firmy, określonym w MSZJ 1³⁹, jest zaprojektowanie, wdrożenie i działanie systemu zarządzania jakością, który zapewnia firmie racjonalną pewność, że:

- firma i jej personel wypełniają swoje obowiązki zgodnie z zawodowymi standardami i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz przeprowadzają zlecenia zgodnie z takimi standardami i wymogami oraz
- sprawozdania ze zlecenia wydawane przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie w danych okolicznościach.

Niezależnie od celu MSZJ 1, podanie imienia i nazwiska partnera odpowiedzialnego za zlecenie w sprawozdaniu audytora w zamierzeniu ma zapewniać większą przejrzystość użytkownikom sprawozdania audytora na temat sprawozdania finansowego jednostki notowanej.

- A63. Przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania mogą wymagać, aby sprawozdanie audytora zawierało imię i nazwisko partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla badań innych niż badanie sprawozdania finansowego jednostek notowanych. Przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania mogą także wymagać od audytora lub może on zdecydować, aby zamieścić dodatkowe informacje wykraczające ponad nazwisko partnera odpowiedzialnego za zlecenie w sprawozdaniu audytora, aby dodatkowo zidentyfikować partnera odpowiedzialnego za zlecenie, na przykład numer licencji zawodowej partnera odpowiedzialnego za zlecenie, która jest stosowna dla systemu prawnego, gdzie audytor wykonuje zawód.

³⁹ MSZJ 1 Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”, paragraf 14.

A64. W rzadkich okolicznościach audytor może zidentyfikować informacje lub mieć doświadczenia, które wskazują na prawdopodobieństwo zagrożenia bezpieczeństwa osobistego które, jeżeli tożsamość partnera odpowiedzialnego za zlecenie zostaje upubliczniona, mogą skutkować fizyczną krzywdą partnera odpowiedzialnego za zlecenie, innych członków zespołu wykonującego zlecenie lub innych blisko powiązanych osób. Jednakże, takie zagrożenie nie obejmuje, na przykład, zagrożeń odpowiedzialności prawnej lub sankcji prawnych, regulacyjnych lub zawodowych. Rozmowy z osobami sprawującymi nadzór na temat okoliczności, które mogą skutkować fizyczną krzywdą, mogą zapewnić dodatkowe informacje na temat prawdopodobieństwa lub dotkliwości znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego. Przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania mogą ustanawiać dalsze wymogi, które są stosowne dla ustalania, czy ujawnienie imienia i nazwiska partnera odpowiedzialnego za zlecenie może zostać pominięte.

Podpis audytora (Zob. par. 47)

A65. Podpis audytora składany jest albo w imieniu firmy audytorskiej, albo pod własnym nazwiskiem audytora, albo składane są oba, odpowiednio dla konkretnego systemu prawnego. Oprócz podpisu audytora, w pewnych systemach prawnych, od audytora może być wymagane oświadczenie w sprawozdaniu audytora o posiadanym uprawnieniu zawodowym audytora w zakresie rachunkowości lub o fakcie, że odpowiednio, audytor lub firma, posiadają uprawnienia przyznane przez odpowiednią instytucję licencjonującą w tym systemie prawnym.

A66. W niektórych przypadkach przepisy prawa lub regulacja mogą zezwolić na używanie podpisów elektronicznych w sprawozdaniu audytora.

Data sprawozdania audytora (Zob. par. 49)

A67. Data sprawozdania audytora informuje użytkownika sprawozdania audytora, że audytor rozważył wpływ zdarzeń i transakcji, o których audytor dowiedział się i które miały miejsce do tej daty. Do odpowiedzialności audytora za zdarzenia i transakcje po dacie sprawozdania audytora odnosi się MSB 560.⁴⁰

A68. Ponieważ opinia audytora jest dostarczana na temat sprawozdania finansowego, a sprawozdanie finansowe jest odpowiedzialnością kierownictwa, audytor nie jest uprawniony, aby wyciągnąć wniosek, że wystarczające i odpowiednie dowody badania zostały uzyskane, dopóki nie zostały uzyskane dowody, że wszystkie składniki sprawozdania i ujawnienia, które składają się na sprawozdanie finansowe, zostały sporządzone, a kierownictwo przyjęło za nie odpowiedzialność.

A69. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja identyfikują osoby lub organy (np. zarząd), które są odpowiedzialne za stwierdzenie, że wszystkie sprawozdania i ujawnienia, które składają się na sprawozdanie finansowe, zostały sporządzone, oraz wyszczególniają konieczny proces zatwierdzania. W takich przypadkach, uzyskiwane są dowody tego zatwierdzenia przed datą sprawozdania na temat sprawozdania finansowego. Jednakże w innych systemach prawnych proces zatwierdzania nie jest nakazany w przepisach prawa lub regulacji. W takich przypadkach, rozważeniu z punktu widzenia kierownictwa i struktur nadzoru podlegają procedury, według których postępuje jednostka podczas sporządzania i finalizowania jej sprawozdania finansowego w celu zidentyfikowania osób lub organu upoważnionych do stwierdzenia, że wszystkie składniki sprawozdania, które składają się na sprawozdanie finansowe, w tym powiązane noty, zostały sporządzone. W niektórych przypadkach przepisy prawa lub regulacja identyfikują moment w procesie sprawozdawczości finansowej, w którym oczekuje się, że badanie będzie zakończone.

⁴⁰ MSB 560 *Późniejsze zdarzenia*, paragrafy 10–17.

A70. W niektórych systemach prawnych, ostateczne zatwierdzenie sprawozdania finansowego przez udziałowców/akcjonariuszy jest wymagane przed publicznym ogłoszeniem sprawozdania finansowego. W tych systemach prawnych ostateczne zatwierdzenie przez udziałowców/akcjonariuszy nie jest konieczne, aby audytor wyciągnął wniosek, że wystarczające i odpowiednie dowody badania zostały uzyskane. Data zatwierdzenia sprawozdania finansowego dla celów MSB jest wcześniejszą datą, w której osoby o uznanej władzy ustalają, że wszystkie składniki sprawozdania i ujawnienia, które składają się na sprawozdanie finansowe, zostały sporządzone, oraz tą, w której osoby o uznanej władzy zapewniły, że przyjęły za nie odpowiedzialność.

Sprawozdanie audytora nakazane przez przepisy prawa lub regulację (Zob. par. 50)

A71. MSB (PL) 200 wyjaśnia, że od audytora może być wymagane, aby przestrzegał wymogów prawnych lub regulacyjnych oprócz tych wynikających z MSB.⁴¹ Gdy różnice pomiędzy prawnymi lub regulacyjnymi wymogami i MSB odnoszą się tylko do układu i sformułowań sprawozdania audytora, wymogi określone w paragrafie 50(a)-(o) wyznaczają minimalne elementy, które mają być zawarte w sprawozdaniu audytora, aby umożliwić odniesienie do Międzynarodowych Standardów Badania. W tych okolicznościach wymogi opisane w paragrafach 21-49, które nie są zawarte w paragrafie 50(a)-(o) nie muszą być stosowane, w tym na przykład wymagana kolejność sekcji „Opinia” i „Podstawa opinii”.

A72. Tam, gdzie szczególne wymogi w konkretnym systemie prawnym nie stoją w sprzeczności z MSB, układ i sformułowania wymagane przez paragrafy 21-49 niniejszego MSB pomagają użytkownikom sprawozdania audytora szybciej rozpoznać sprawozdanie audytora jako sprawozdanie z badania przeprowadzonego zgodnie z MSB.

Informacje wymagane przez MSB 701 (Zob. par. 50(h))

A73. Przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać, aby audytor dostarczył dodatkowe informacje na temat przeprowadzonego badania, które mogą obejmować informacje, które są spójne z celami MSB 701, lub mogą określać rodzaj i zakres informacji na temat takich spraw.

A74. MSB nie zastępuje przepisów prawa lub regulacji, które rządzą badaniem sprawozdania finansowego. Gdy MSB 701 ma zastosowanie, można odwołać się do MSB w sprawozdaniu audytora tylko wtedy, jeżeli stosując przepisy prawa lub regulacje sekcja wymagana przez paragraf 50(h) niniejszego MSB nie jest niespójna z wymogami sprawozdawczymi w MSB 701. W takich okolicznościach audytor może potrzebować dostosować pewne aspekty komunikacji kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora wymaganej przez MSB 701, na przykład poprzez:

- modyfikację nagłówka “Kluczowe sprawy badania”, jeżeli przepisy prawa lub regulacja nakazują konkretny nagłówek,
- wyjaśnienie, dlaczego informacje wymagane przez przepisy prawa lub regulację są dostarczane w sprawozdaniu audytora, na przykład poprzez odwołanie do stosownych przepisów prawa lub regulacji, oraz opis, jak te informacje odnoszą się do kluczowych spraw badania,
- gdy przepisy prawa lub regulacja nakazują rodzaj i zakres opisu, uzupełnienie określonych informacji, aby osiągnąć ogólny opis każdej kluczowej sprawy badania, która jest spójna z wymogiem opisanym w paragrafie 13 w MSB 701.

A75. MSB 210 dotyczy okoliczności, gdy przepisy prawa lub regulacja stosownego systemu prawnego nakazują układ lub sformułowania sprawozdania audytora w sposób znacząco różny od

⁴¹ MSB (PL) 200, paragraf A60.

wymogów MSB, które w szczególności obejmują opinię audytora. W tych okolicznościach MSB 210 wymaga, aby audytor ocenił:

- (a) czy użytkownicy mogliby błędnie zrozumieć zapewnienie uzyskane z badania sprawozdania finansowego i, jeżeli tak,
- (b) czy dodatkowe wyjaśnienie w sprawozdaniu audytora może złagodzić możliwe nieporozumienie.

Jeżeli audytor dochodzi do wniosku, że dodatkowe wyjaśnienie w sprawozdaniu audytora nie może złagodzić możliwego nieporozumienia, MSB 210 wymaga, aby audytor nie przyjmował zlecenia badania, chyba że jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulacje. Zgodnie z MSB 210 badanie przeprowadzone zgodnie z takimi przepisami prawa lub regulacjami nie jest zgodne z MSB. Odpowiednio, audytor nie zawiera żadnego odniesienia w sprawozdaniu audytora, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania.⁴²

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A76. Audytorzy jednostek sektora publicznego mogą także mieć możliwość, zgodnie z przepisami prawa lub regulacjami, aby informować publicznie o pewnych sprawach, albo w sprawozdaniu audytora, albo w uzupełniającym raporcie, który może zawierać informacje, które są spójne z celami MSB 701. W takich okolicznościach audytor może potrzebować dostosować pewne aspekty komunikowania kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora wymaganym przez MSB 701 lub zawrzeć odniesienie w sprawozdaniu audytora do opisu sprawy w uzupełniającym raporcie.

Sprawozdanie audytora dla badań przeprowadzonych zgodnie zarówno ze standardami badania określonego systemu prawnego, jak i z Międzynarodowymi Standardami Badania (Zob. par. 51)

A77. Audytor może odnieść się w sprawozdaniu audytora, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie zarówno z Międzynarodowymi Standardami Badania, jak i krajowymi standardami badania, gdy oprócz zgodności ze stosownymi krajowymi standardami badania, audytor przestrzega każdego z MSB stosownego dla badania.⁴³

A78. Odwołanie zarówno do Międzynarodowych Standardów Badania, jak i do krajowych standardów badania nie jest odpowiednie, jeżeli występuje konflikt pomiędzy wymogami MSB a wymogami krajowych standardów badania, który doprowadziłby audytora do sformułowania innej opinii lub nie zawarcia akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inną sprawę, który w konkretnych okolicznościach jest wymagany przez MSB. W takim przypadku sprawozdanie audytora odnosi się tylko do standardów badania (albo Międzynarodowych Standardów Badania albo krajowych standardów badania) zgodnie z którymi sprawozdanie audytora zostało sporządzone.

Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniem finansowym (Zob. par. 53–54)

A79. W niektórych okolicznościach przepisy prawa, regulacja lub standardy mogą wymagać od jednostki lub jednostka może dobrowolnie wybrać, aby zaprezentować wraz ze sprawozdaniem finansowym uzupełniające informacje, które nie są wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Na przykład uzupełniające informacje mogłyby być zaprezentowane, aby poprawić zrozumienie użytkowników dotyczące mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub dostarczyć dalszych

⁴² MSB 210, paragraf 21.

⁴³ MSB (PL) 200, paragraf A61.

- wyjaśnień konkretnych pozycji sprawozdania finansowego. Takie informacje są zwykle prezentowane albo w uzupełniających zestawieniach, albo jako dodatkowe noty.
- A80. Paragraf 53 niniejszego MSB wyjaśnia, że opinia audytora obejmuje informacje uzupełniające, które są integralną częścią sprawozdania finansowego ze względu na ich rodzaj lub na to, jak są prezentowane. Ta ocena jest sprawą zawodowego osądu. Aby zilustrować:
- gdy noty do sprawozdania finansowego zawierają wyjaśnienie lub uzgodnienie zakresu, w jakim sprawozdanie finansowe jest zgodne z innymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, audytor może rozważyć to jako informację uzupełniającą, która nie może być jasno odróżniona od sprawozdania finansowego. Opinia audytora obejmowałaby także noty lub uzupełniające zestawienia, do których odniesienia znajdują się w sprawozdaniu finansowym,
 - gdy dodatkowa pozycja rachunku zysków i strat, która ujawnia konkretne pozycje kosztów, jest ujawniana jako odrębne zestawienie zawarte jako załącznik do sprawozdania finansowego, audytor może uznać to za informację uzupełniającą, która może być jasno odróżniona od sprawozdania finansowego.
- A81. Do informacji uzupełniających, które są objęte opinią audytora, nie musi się specyficznie odnosić sprawozdanie audytora, gdy odwołanie do not w opisie składników sprawozdań, które składają się na sprawozdanie finansowe, w sprawozdaniu audytora jest wystarczające.
- A82. Przepisy prawa lub regulacja mogą nie wymagać, aby informacje uzupełniające były badane, a kierownictwo może podjąć decyzję, aby zwrócić się do audytora, aby informacje uzupełniające nie były objęte zakresem badania sprawozdania finansowego.
- A83. Ocena przez audytora, czy niezbadane informacje uzupełniające są zaprezentowane w sposób, który mógłby oznaczać, że są one objęte opinią audytora obejmuje, na przykład, gdzie te informacje są zaprezentowane w odniesieniu do sprawozdania finansowego i wszelkich zbadanych informacji uzupełniających, oraz czy są one jasno oznaczone jako „niezbadane”.
- A84. Kierownictwo mogłoby zmienić prezentację niezbadanych informacji uzupełniających, która mogłaby oznaczać, że informacje te są objęte opinią audytora, na przykład, poprzez:
- usunięcie wszelkich odwołań ze sprawozdania finansowego do niezbadanych uzupełniających zestawień lub niezbadanych not, aby rozgraniczenie pomiędzy zbadanymi i niezbadanymi informacjami było wystarczająco jasne,
 - umiejscowienie niezbadanych informacji uzupełniających poza sprawozdaniem finansowym lub, jeżeli nie jest to możliwe w danych okolicznościach, co najmniej umieszczenie niezbadanych not razem na końcu wymaganych not do sprawozdania finansowego oraz jasne oznaczenie ich jako niezbadane. Niezbadane noty, które są zmieszane ze zbadanymi notami mogą być błędnie zinterpretowane jako zbadane.
- A85. Fakt, że informacje uzupełniające są niezbadane nie zwalnia audytora z obowiązków opisanych w MSB 720 (zmienionym).

Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora o sprawozdaniu finansowym

- Przykład ilustrujący 1: Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym jednostki notowanej na giełdzie sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji
- Przykład ilustrujący 2: Sprawozdanie audytora o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki notowanej na giełdzie sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji
- Przykład ilustrujący 3: Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji (z odniesieniem do materiału, który został zamieszczony na stronie internetowej odpowiedniej instytucji)
- Przykład ilustrujący 4: Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami zgodności ogólnego przeznaczenia

Przykład ilustrujący 1 – Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe z MSB 210.
- Audytor na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia.
- Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania, obejmują *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)* Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Zawodowych Księgowych („Kodeks IESBA”) oraz wymogi etyczne odnoszące się do badania w danym systemie prawnym, a audytor odnosi się do obu. Kodeks IESBA i wymogi etyczne odnoszące się do badania w danym systemie prawnym obejmują wymogi niezależności, które mają zastosowanie do badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego. Wymagają one także od audytora, aby publicznie ujawnił, że zostały zastosowane wymogi niezależności mające zastosowanie do badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego.
- 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).
- Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.
- Audytor uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania audytora i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo do badania sprawozdania finansowego audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez przepisy prawa krajowego.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

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

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego¹

Opinia

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

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

Podstawa opinii

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z *Międzynarodowym kodeksem etyki dla zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi Standardami Niezależności)*” wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) mającym zastosowanie do badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego oraz z wymogami etycznymi, które są stosowne dla badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego w [system prawny]. Wypełniliśmy także nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami oraz z Kodeksem IESBA. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii.

Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania są to 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 wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw.

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

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

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak “Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie audytora na jego temat”]

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

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe²

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF,³ oraz za taką kontrolę wewnętrzną, którą 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 ocenę zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za zastosowanie zasady kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo albo zamierza dokonać likwidacji Spółki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej 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 czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem oraz wydanie sprawozdania audytora zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie ze MSB zawsze wykryje istotne zniekształcenie, gdy ono występuje. 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) niniejszego MSB wyjaśnia, że zacieniony materiał poniżej może być zamieszczony w załączniku do sprawozdania audytora. Paragraf 41(c) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można raczej odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji, która zawiera opis odpowiedzialności audytora, niż zamieszczać ten materiał w sprawozdaniu audytora, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu odpowiedzialności audytora zawartego poniżej i nie jest z nim niespójny.

Podczas badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm, a 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

² Wszędzie w tych przykładach ilustrujących sprawozdania audytora pojęcia kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

³ Tam, gdzie odpowiedzialnością kierownictwa jest sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz, może to brzmieć: „Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, oraz za taką...”

- wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywy, 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 Spółki,⁴
 - oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości i zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo,
 - wyciągamy wnioski 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, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty 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 ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który zapewnia rzetelną prezentację.

Komunikujemy się z osobami sprawującymi 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.

Składamy także osobom sprawującym nadzór oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogą być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a gdy ma to zastosowanie, informujemy o działaniach podjętych, aby wyeliminować zagrożenia lub zastosowanych zabezpieczeniach.

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

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Forma i zawartość tej sekcji sprawozdania audytora różniłaby się w zależności od rodzaju innych obowiązków sprawozdawczych audytora określonych przez przepisy prawa krajowego, regulację lub krajowe standardy badania. Sprawy, do których odnoszą się inne przepisy prawa, regulacje lub krajowe standardy badania (określone jako "inne obowiązki sprawozdawcze") są poruszane w tej sekcji, chyba że inne obowiązki sprawozdawcze odnoszą się do tych samych zagadnień, co te przedstawiane zgodnie z obowiązkami sprawozdawczymi wymaganymi przez MSB jako część sekcji „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego”. Sprawozdawczość dotycząca innych obowiązków sprawozdawczych, która

⁴ To zdanie zostałoby zmodyfikowane, odpowiednio, w okolicznościach, gdy audytor ponosi także odpowiedzialność za wydanie opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

FORMUŁOWANIE OPINII ORAZ SPRAWOZDAWCZOŚĆ
NA TEMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

odnosi się do tych samych zagadnień, co te wymagane przez MSB może być połączona (tj. włączona do sekcji “Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” pod odpowiednim podtytułem) pod warunkiem, że sformułowania w sprawozdaniu audytora jasno odróżniają inne obowiązki sprawozdawcze od sprawozdawczości, która jest wymagana przez MSB, gdzie istnieje taka różnica.

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

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

[Adres audytora]

[Data]

Przykład ilustrujący 2 – Sprawozdanie audytora o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym jednostki notowanej sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupy jednostki z jednostkami zależnymi (tj. MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie).
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za skonsolidowane sprawozdanie finansowe z MSB 210.
- Audytor na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia.
- Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania są tymi obowiązującymi w systemie prawnym. Wymogi etyczne odnoszące się do badania w danym systemie prawnym obejmują wymogi niezależności, które mają zastosowanie do badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego. Wymagają one także od audytora, aby publicznie ujawnił, że zostały zastosowane wymogi niezależności mające zastosowanie do badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego.
- 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).
- Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.
- Audytor uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania audytora i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez przepisy prawa krajowego.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

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

Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego⁵

Opinia

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

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

Podstawa opinii

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania („MSB”). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność audytora za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*. Jesteśmy niezależni od Grupy zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne do badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego 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.

Kluczowe sprawy badania

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

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

⁵ Podtytuł „Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

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

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

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za skonsolidowane sprawozdanie finansowe⁶

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF,⁷ oraz za taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, które nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem.

Sporządzając skonsolidowane sprawozdania finansowe kierownictwo jest odpowiedzialne za ocenę zdolności Grupy do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za zastosowanie zasady kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo albo zamierza dokonać likwidacji Grupy, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

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

Odpowiedzialność audytora za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

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

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

Podczas badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm a także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom oraz 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

⁶ Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

⁷ Tam, gdzie odpowiedzialnością kierownictwa jest sporządzenie sprawozdania finansowego, które przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz, może to brzmieć: „Kierownictwo jednostki jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, 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 o skuteczności kontroli wewnętrznej Grupy,⁸
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo,
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedności użycia 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 Grupy do kontynuacji działalności. Jeżeli wyciągamy wniosek, że występuje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu audytora na powiązane ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, zmodyfikowanie naszej opinii. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Grupa zaniecha kontynuacji działalności,
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który zapewnia rzetelną prezentację,
- planujemy i wykonujemy badanie grupy, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania odnośnie do informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych wewnątrz grupy jako podstawy dla sformułowania opinii na temat sprawozdania finansowego grupy. Jesteśmy odpowiedzialni za kierowanie, nadzór i przegląd prac rewizyjnych wykonanych dla celów badania grupy. Pozostajemy wyłącznie odpowiedzialni za naszą opinię z badania.

Komunikujemy się z osobami sprawującymi 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.

Składamy także osobom sprawującym nadzór oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogą być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a gdy ma to zastosowanie, informujemy o podjętych działaniach, aby wyeliminować zagrożenia lub zastosowanych zabezpieczeniach.

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

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Forma i zawartość tej sekcji w sprawozdaniu audytora różniłaby się zależnie od rodzaju innych obowiązków

⁸ To zdanie zostałoby zmodyfikowane, odpowiednio, w okolicznościach, gdy audytor ponosi także odpowiedzialność za wydanie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

FORMUŁOWANIE OPINII ORAZ SPRAWOZDAWCZOŚĆ
NA TEMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

sprawozdawczych audytora określonych przez przepisy prawa krajowego, regulację lub krajowe standardy badania. Sprawy, do których odnoszą się inne przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania (określone jako "inne obowiązki sprawozdawcze") są poruszane w tej sekcji, chyba że inne obowiązki sprawozdawcze odnoszą się do tych samych zagadnień, co te przedstawiane zgodnie z obowiązkami sprawozdawczymi wymaganymi przez MSB jako część sekcji „Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego”. Sprawozdawczość dotycząca innych obowiązków sprawozdawczych, która odnosi się do tych samych zagadnień, co te wymagane przez MSB może być połączona (tj. włączona do sekcji “Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” pod odpowiednimi podtytułami) pod warunkiem, że sformułowania w sprawozdaniu audytora jasno odróżniają inne obowiązki sprawozdawcze od sprawozdawczości, która jest wymagana przez MSB, gdy istnieje taka różnica.]

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

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

[Adres audytora]

[Data]

Przykład ilustrujący 3 – Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana używającej ramowych założeń rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe z MSB 210.
- Audytor na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia.
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania są te wymagane przez system prawny.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Od audytora nie jest wymagane ani audytor nie zdecydował z innego powodu, aby przedstawiać kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.
- Audytor uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania audytora i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Audytor nie ma innych obowiązków sprawozdawczych wymaganych przez przepisy prawa krajowego.
- Audytor wybiera odniesienie do opisu odpowiedzialności audytora zamieszczonego na stronie internetowej odpowiedniej instytucji.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

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

Opinia

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

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

Podstawa opinii

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania („MSB”). Nasze obowiązki zgodnie z tymi standardami zostały dalej opisane w sekcji naszego sprawozdania *“Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego”*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla 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 dostarczyć podstawy dla naszej opinii.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak “Informacje inne niż sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie audytora na ich temat”]

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

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe⁹

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF,¹⁰ oraz za taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego, które nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe kierownictwo jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienia, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za użycie zasady kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo albo zamierza dokonać likwidacji Spółki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

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

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

⁹ Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

¹⁰ Tam, gdzie kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz, może to brzmieć: „Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, oraz za taką...”

FORMUŁOWANIE OPINII ORAZ SPRAWOZDAWCZOŚĆ
NA TEMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

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

Dalszy opis odpowiedzialności audytora za badanie sprawozdania finansowego został zamieszczony na stronie internetowej *[organizacji]*: *[link do strony internetowej]*. Opis ten stanowi część naszego sprawozdania audytora.

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

[Adres audytora]

[Data]

Przykład ilustrujący 4 – Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym jednostki innej niż jednostka notowana sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami zgodności ogólnego przeznaczenia

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana, wymaganego przez przepisy prawa lub regulację. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (przepisy prawa XYZ) w systemie prawnym X (to jest, ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, obejmujące przepisy prawa lub regulację, zaprojektowane, aby zaspokoić powszechne potrzeby w zakresie informacji finansowych szerokiego grona użytkowników, ale które nie są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe z MSB 210.
- Audytor na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia.
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania, są te wymagane przez system prawny.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Od audytora nie jest wymagane ani audytor nie zdecydował z innego powodu, aby przedstawić kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.
- Audytor uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania audytora i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym są różne od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Audytor nie ma innych obowiązków sprawozdawczych wymaganych przez przepisy prawa krajowego.

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 rachunek 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 zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z przepisami prawa XYZ w systemie prawnym 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 zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby dostarczyć podstawy dla naszej opinii.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak “Informacje inne niż sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie audytora na ich temat”]

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

Odpowiedzialność kierownictwo oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdania finansowe¹¹

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami prawa XYZ w systemie prawnym X,¹² oraz za taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego, które nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe kierownictwo jest odpowiedzialne za ocenę zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za użycie zasady kontynuacji działalności, chyba że kierownictwo albo zamierza dokonać likwidacji Spółki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej 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 czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem

¹¹ Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

¹² Tam, gdzie odpowiedzialnością kierownictwa jest sporządzenie sprawozdania finansowego, które przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz, może to brzmieć: „Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, oraz za taką...”

oraz wydanie sprawozdania audytora zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z MSB zawsze wykryje istotne zniekształcenie, gdy ono występuje. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

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

Podczas badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm, a także:

- identyfikujemy i szacujemy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, niezależnie od tego, czy zostały one spowodowane oszustwem, czy błędem, projektujemy i wykonujemy procedury badania odpowiadające tym ryzykom oraz 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 stosowanej dla badania, aby zaprojektować procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki,¹³
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownictwo ,
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości użycia 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 daty naszego sprawozdania audytora. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności.

Komunikujemy się z osobami sprawującymi 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]

[Data]

¹³ To zdanie zostałoby zmodyfikowane, odpowiednio, w okolicznościach, gdy audytor ponosi także odpowiedzialność za wydanie opinii o 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) 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*, 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) 700 (zmienionego) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 700 (zmienionego) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 700 (Revised), *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*. 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™