

Załącznik nr 1.1 do uchwały Nr 2997/49a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 9 stycznia 2019 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 800 (Z)

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 800 (ZMIENIONEGO)

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

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

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

SPIS TREŚCI

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

Załącznik: Przykłady sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia

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

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) serii 100-700 mają zastosowanie do badania sprawozdania finansowego. Niniejszy MSB zawiera szczególne rozważania poświęcone zastosowaniu tych MSB do badania sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.
2. Niniejszy MSB został opracowany w kontekście pełnego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia. MSB 805 (zmieniony)¹ zawiera szczególne rozważania mające zastosowanie do badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego.
3. Niniejszy MSB nie zastępuje wymogów innych MSB, jak również nie ma na celu zwrócenia uwagi na wszystkie szczególne rozważania, które mogą mieć znaczenie w okolicznościach danego zlecenia.

Data wejścia w życie

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

Cel

5. Celem biegłego rewidenta, stosującego MSB w badaniu sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia, jest właściwe zaadresowanie szczególnych rozważań mających zastosowanie do:
 - (a) akceptacji zlecenia,
 - (b) planowania i przeprowadzania tego zlecenia, oraz
 - (c) formułowania opinii i sprawozdawczości na temat tego sprawozdania finansowego.

Definicje

6. Dla potrzeb MSB, następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
 - (a) Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia – sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia. (Zob. par. A4)
 - (b) Ramowe założenia specjalnego przeznaczenia – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu sprostania potrzebom informacyjnym specyficznych użytkowników. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności.² (Zob. par. A1-A4)
7. Odniesienie do „sprawozdania finansowego” w niniejszym MSB oznacza „pełne sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia”. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, oraz to co składa się na pełne sprawozdanie finansowe. Odniesienie do „sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia” obejmuje również powiązane ujawnienia.

¹ MSB 805 (zmieniony) „Szczególne rozważania - Badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego”.

² MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 13(a).

Wymogi

Rozważania na etapie akceptacji zlecenia

Akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

8. MSB 210 wymaga od biegłego rewidenta ustalenia akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.³ W trakcie badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia biegły rewident uzyskuje* zrozumienie (zob. par. A5-A8):
- (a) celu, w jakim sporządzane jest sprawozdanie finansowe,
 - (b) zamierzonych użytkowników oraz
 - (c) działań podjętych przez kierownika jednostki w celu określenia, czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są akceptowalne w danych okolicznościach.

Rozważania na etapie planowania i przeprowadzania badania

9. MSB 200 wymaga od biegłego rewidenta przestrzegania wszystkich MSB mających związek z badaniem.⁴ Planując i przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, biegły rewident ustala, czy zastosowanie określonego MSB wymaga szczególnego rozważenia w okolicznościach danego zlecenia. (Zob. par. A9-A12)
10. MSB 315 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta uzyskania zrozumienia dokonanego przez jednostkę wyboru i zastosowania zasad (polityk) rachunkowości.⁵ W przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z postanowieniami umowy, biegły rewident uzyskuje zrozumienie wszelkich znaczących interpretacji tej umowy dokonanych przez kierownika jednostki przy sporządzaniu tego sprawozdania finansowego. Interpretacja jest istotna, jeżeli zastosowanie innej racjonalnej interpretacji doprowadziłoby do istotnej różnicy w informacjach zaprezentowanych w sprawozdaniu finansowym.

Formułowanie opinii i rozważania dotyczące sprawozdawczości

11. W trakcie formułowania opinii oraz sprawozdawczości na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia biegły rewident stosuje wymogi zawarte w MSB 700 (zmienionym).⁶ (Zob. par. A13-A19)

Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

12. MSB 700 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta oceny czy sprawozdanie finansowe odpowiednio odwołuje się do lub opisuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.⁷ W przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z postanowieniami umowy, biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie finansowe odpowiednio opisuje znaczące interpretacje umowy na których to sprawozdanie finansowe się opiera.

³ MSB 210 „Uzgodnianie warunków zlecenia badania”, paragraf 6(a)

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

⁴ MSB 200, paragraf 18.

⁵ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”, paragraf 11(c)

⁶ MSB 700 (zmieniony) „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”

⁷ MSB 700 (zmieniony), paragraf 15.

13. MSB 700 (zmieniony) określa formę i treść sprawozdania biegłego rewidenta w tym określoną kolejność niektórych elementów. W przypadku sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia:
- (a) sprawozdanie biegłego rewidenta opisuje dodatkowo cel, w jakim sprawozdanie finansowe jest sporządzane, jak również, jeśli to niezbędne, zamierzonych użytkowników, lub zawiera odniesienie do noty w sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia, która zawiera te informacje, oraz
 - (b) jeżeli kierownik jednostki może wybrać ramowe założenia sprawozdawczości finansowej przy sporządzaniu takiego sprawozdania finansowego, opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe⁸ odnosi się również do odpowiedzialności kierownika jednostki za określenie, czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są w danych okolicznościach akceptowalne.

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

14. Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia zawiera akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi użytkownikom sprawozdania biegłego rewidenta, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i w związku z tym, sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie dla innego celu (Zob. par. A20 – A21).

Zastosowanie i inne materiały objaśniające

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

A1. Przykładami ramowych założeń specjalnego przeznaczenia są:

- metody ujęcia podatkowego zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego załączonego do zeznania podatkowego jednostki,
- metody ujmowania wpływów i wydatków gotówkowych zastosowane przy sporządzaniu informacji na temat przepływów pieniężnych, o których przygotowanie dla wierzycieli może zostać poproszona jednostka,
- zasady sporządzania sprawozdania finansowego ustanowione przez regulatora w celu spełnienia wymagań tego regulatora lub
- zasady ujmowania w sprawozdaniu finansowym umowy takiej jak emisji obligacji, pożyczki lub dotacji.

A2. Mogą wystąpić okoliczności, w których ramowe założenia specjalnego przeznaczenia opierają się na ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej ustanowionych przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy bądź przez przepisy prawa lub regulację, ale nie są zgodne ze wszystkimi wymogami tych ramowych założeń. Przykładem może być umowa, która wymaga, aby sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z większością, ale nie ze wszystkimi standardami sprawozdawczości finansowej systemu prawnego kraju X. Podczas gdy jest to akceptowalne w okolicznościach danego zlecenia, niewłaściwe jest wskazywanie, w opisie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w sprawozdaniu specjalnego przeznaczenia, pełnej zgodności z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej ustanowionymi przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy bądź przez przepisy prawa lub regulację. W powyżej

⁸ Lub inny termin, który jest właściwy w kontekście systemu prawnego danego kraju.

przedstawionym przykładzie umowy, opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej może wskazywać zasady sprawozdawczości finansowej określone w umowie, zamiast odnosić się do standardów sprawozdawczości finansowej systemu prawnego kraju X.

- A3. W okolicznościach opisanych w paragrafie A2, ramowe założenia specjalnego przeznaczenia mogą nie być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji nawet, jeśli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które stanowią ich podstawę, są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji. Wynika to z tego, iż ramowe założenia specjalnego przeznaczenia mogą nie spełniać wszystkich wymogów ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ustanowionych przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy bądź przez przepisy prawa lub regulację, które są niezbędne dla uzyskania rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego.
- A4. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia może być jedynym sprawozdaniem finansowym, jakie sporządza jednostka. W takich okolicznościach to sprawozdanie finansowe może być wykorzystywane przez użytkowników innych niż ci, dla których ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zostały zaprojektowane. Pomimo szerokiego udostępnienia tego sprawozdania finansowego w danych okolicznościach, to sprawozdanie finansowe jest nadal uważane za sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia dla celów MSB. Wymogi w paragrafach 13-14 zostały zaprojektowane w celu uniknięcia nieporozumień co do celu, w jakim to sprawozdanie finansowe zostało sporządzone. Ujawnienia zawierają informacje wyjaśniające lub opisowe, wskazane jako wymagane, wyraźnie dopuszczone lub w inny sposób dozwolone, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, na głównych stronach sprawozdania finansowego, lub w notach lub włączone do niego poprzez zamieszczenie odsyłacza.⁹

Rozważania na etapie akceptacji zlecenia

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

- A5. W przypadku sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, potrzeby z zakresu informacji finansowej zamierzonych użytkowników są kluczowym czynnikiem przy określaniu akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.
- A6. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą obejmować standardy sprawozdawczości finansowej ustanowione przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy dla sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia. W takim przypadku standardy te zostaną uznane za akceptowalne dla tego celu, jeżeli organizacja postępuje w myśl ustalonych i przejrzystych działań obejmujących dyskusje i rozważania poglądów odnoszących do interesariuszy. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać stosowania określonych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przez kierownika jednostki przy sporządzaniu sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia niektórych rodzajów jednostek. Na przykład, regulator może ustanowić zasady sprawozdawczości finansowej w celu spełnienia jego wymagań. W sytuacji braku przeciwwskazań, takie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej uznaje się za akceptowalne dla sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia sporządzanego przez te jednostki.
- A7. Jeżeli standardy sprawozdawczości finansowej o których mowa w paragrafie A6 są uzupełnione przez wymogi legislacyjne lub regulacyjne, MSB 210 wymaga od biegłego rewidenta, aby określił, czy występują jakiegokolwiek konflikty między standardami sprawozdawczości finansowej a dodatkowymi

⁹ MSB 200, paragraf 13 (f).

wymogami i wskazuje działania, jakie biegły rewident ma podjąć w przypadku istnienia takiego konfliktu¹⁰.

- A8. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą obejmować zasady sprawozdawczości finansowej określone w umowie lub źródłach innych niż te opisane w paragrafach A6 i A7. W takim przypadku akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w okolicznościach danego zlecenia jest określana poprzez rozważenie, czy ramowe założenia charakteryzują się cechami zazwyczaj przypisywanymi akceptowalnym ramowym założeniom sprawozdawczości finansowej, jakie opisano w Załączniku 2 MSB 210. W przypadku ramowych założeń specjalnego przeznaczenia, względne znaczenie dla konkretnego zlecenia każdej z cech zazwyczaj przypisywanych akceptowalnym ramowym założeniom sprawozdawczości finansowej, jest sprawą zawodowego osądu. Na przykład, dla potrzeb określenia wartości aktywów netto jednostki na dzień jej sprzedaży, sprzedający i kupujący mogli uzgodnić, że bardzo ostrożne szacunki odpisów aktualizujących nieściągalne należności są odpowiednie dla ich potrzeb, pomimo faktu, iż takie informacje finansowe nie są neutralne w porównaniu z informacją finansową przygotowaną zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia.

Rozważania na etapie planowania i przeprowadzania badania (Zob. par. 9)

- A9. MSB 200 wymaga od biegłego rewidenta przestrzegania: (a) stosownych wymogów etycznych, w tym tych dotyczących niezależności, odnoszących się do zleceń badania sprawozdania finansowego oraz (b) wszystkich MSB mających zastosowanie do badania. Wymaga on od biegłego rewidenta dodatkowo przestrzegania każdego wymogu MSB, chyba że w okolicznościach danego badania cały MSB nie ma zastosowania lub dany wymóg nie ma zastosowania, ponieważ ma charakter warunkowy, a warunek nie występuje. W wyjątkowych okolicznościach, biegły rewident może uznać za konieczne odstępianie od stosownego wymogu wskazanego w MSB poprzez przeprowadzenie alternatywnych procedur badania, aby osiągnąć cel tego wymogu.¹¹
- A10. Zastosowanie niektórych wymogów MSB do badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia może wymagać od biegłego rewidenta przeprowadzenia szczególnych rozważań. Na przykład w MSB 320 osądy dotyczące spraw istotnych dla użytkowników sprawozdania finansowego opierają się na rozważeniu typowych potrzeb użytkowników informacji finansowych, traktowanych jako grupa.¹² Jednakże, w przypadku badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, osądy te opierają się na rozważeniu potrzeb zamierzonych użytkowników informacji finansowych.
- A11. W przypadku sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, takiego jak sporządzonego zgodnie z zasadami określonymi w umowie, kierownik jednostki może uzgodnić z zamierzonymi użytkownikami próg, poniżej którego zniekształcenia zidentyfikowane w trakcie badania nie będą korygowane lub w inny sposób poprawiane. Istnienie takiego progu nie zwalnia biegłego rewidenta z wymogu określenia istotności zgodnie z MSB 320, na potrzeby planowania i przeprowadzania badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia.
- A12. MSB 260 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta wskazania właściwej osoby (osób), w strukturze nadzorczej jednostki, z którą (którymi) się komunikuje.¹³ MSB 260 (zmieniony) wskazuje, że w niektórych przypadkach, wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką i wypełnienie wymogów w zakresie komunikacji wymaga odpowiedniej modyfikacji, aby uwzględnić tę sytuację¹⁴. Jeżeli jednostka sporządza również pełne sprawozdanie

¹⁰ MSB 210, paragraf 18.

¹¹ MSB 200, paragrafy 14, 18 oraz 22-23.

¹² MSB 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”, paragraf 2.

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

¹⁴ MSB 260 (zmieniony), paragraf A8.

finansowe ogólnego przeznaczenia, osoba (osoby) odpowiedzialne za nadzór nad procesem sporządzania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia mogą nie być tymi samymi osobami, co osoba(y) odpowiedzialne za nadzór nad sporządzaniem sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia.

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

- A13. Załącznik do niniejszego MSB zawiera przykłady sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia. Inne przykłady sprawozdań biegłego rewidenta mogą być odpowiednie dla sprawozdawczości na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia (zobacz przykłady stanowiące Załączniki do MSB 700 (zmienionego), MSB 705 (zmienionego)¹⁵, MSB 570 (zmienionego)¹⁶, MSB 720 (zmienionego)¹⁷, MSB 706 (zmienionego)¹⁸).

Zastosowanie MSB 700 (zmienionego) do sprawozdawczości na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia

- A14. Paragraf 11 niniejszego MSB wyjaśnia, że biegły rewident jest zobowiązany zastosować MSB 700 (zmieniony) w trakcie formułowania opinii i sprawozdawczości na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia. Biegły rewident jest również zobligowany do uwzględnienia wymogów dotyczących sprawozdawczości określonych w innych MSB; pomocne mogą być również szczególne rozważania zamieszczone w paragrafach A15 - A19, poniżej.

Kontynuacja działalności

- A15. Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia może być ale nie musi być sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, dla których stosowna jest zasada kontynuacji działalności (np. zasada kontynuacji działalności może nie mieć zastosowania do niektórych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z metodami ujęcia podatkowego w wybranych systemach prawnych).¹⁹ W zależności od ramowych założeń sprawozdawczości finansowej mających zastosowanie przy sporządzaniu sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, opis odpowiedzialności²⁰ kierownika jednostki dotyczącej zdolności jednostki do kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w razie konieczności może wymagać dostosowania. Opis odpowiedzialności²¹ kierownika jednostki dotyczącej zdolności jednostki do kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta może również wymagać dostosowania, w razie konieczności, w zależności od tego, w jaki sposób MSB 570 (zmieniony) ma zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia.

Kluczowe sprawy badania

- A16. MSB 700 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta przedstawienia kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701²² w przypadku badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie. W przypadku badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, MSB 701 ma zastosowanie tylko wtedy, gdy przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację lub z innych powodów biegły rewident postanawia przedstawić kluczowe sprawy badania. W przypadku przedstawiania kluczowych spraw badania

¹⁵ MSB 705 (zmieniony) „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

¹⁶ MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności”.

¹⁷ MSB 720 (zmieniony) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

¹⁸ MSB 706 (zmieniony), „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

¹⁹ MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności”, paragraf 2.

²⁰ Patrz MSB 700 (zmieniony), paragrafy 34(b) oraz A48.

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

²² Patrz MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, MSB 701 ma zastosowanie w całości²³.

Inne informacje

A17. MSB 720 (zmieniony) dotyczy obowiązków biegłego rewidenta w zakresie innych informacji. W kontekście niniejszego MSB, raporty zawierające lub towarzyszące sprawozdaniu finansowemu specjalnego przeznaczenia – których celem jest zapewnienie właścicielom (lub podobnym interesariuszom) informacji o sprawach zaprezentowanych w sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia – są traktowane jako raporty roczne dla celów MSB 720 (zmienionego). W przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia, termin „podobni interesariusze” obejmuje specyficznych użytkowników, których oczekiwania w zakresie informacji finansowych są realizowane w drodze zaprojektowania ramowych założeń specjalnego przeznaczenia wykorzystanych do przygotowania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia. Gdy biegły rewident ustala, iż jednostka planuje wydać taki raport, wówczas do badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia zastosowanie mają wymogi MSB 720 (zmienionego).

Imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta odpowiedzialnego za zlecenie

A18. Wymóg MSB 700 (zmienionego), aby biegły rewident zamieścił imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta odnosi się również do badań sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia spółek notowanych na giełdzie²⁴. Przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od biegłego rewidenta wskazania w sprawozdaniu biegłego rewidenta, imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta, lub z innego powodu może on zdecydować, aby to zrobić, w sprawozdaniu na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia jednostek innych niż jednostki notowane na giełdzie.

Zamieszczenie odniesienia do sprawozdania biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia

A19. Biegły rewident może uznać za właściwe, aby zamieścić w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia akapit zawierający inne sprawy odnoszący się do sprawozdania biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia lub do spraw tam poruszonych (Zob. MSB 706 (zmieniony))²⁵. Na przykład, biegły rewident może uważać, że właściwe jest odniesienie się w sprawozdaniu na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia do sekcji „Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności”, zawartej w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia.

Zwrócenie uwagi czytelników, że sprawozdanie finansowe jest sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia (Zob. par. 14)

A20. Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia może być wykorzystywane dla celów innych niż te, dla jakich zostało sporządzone. Na przykład, regulator może wymagać od określonych jednostek, aby zamieściły swoje sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia w ogólnodostępnym rejestrze. W celu uniknięcia nieporozumień, biegły rewident zwraca uwagę użytkownikom sprawozdania biegłego rewidenta w drodze zamieszczenia akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi na fakt, iż sprawozdanie finansowe zostało przygotowane zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i w związku z tym, może nie być odpowiednie dla innego celu. MSB 706 (zmieniony) wymaga, aby taki

²³ MSB 700 (zmieniony), paragraf 31.

²⁴ Patrz MSB 700 (zmieniony), paragrafy 45 oraz A56-A58.

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

akapit został zamieszczony w osobnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta opatrzonej odpowiednim nagłówkiem, który zawiera określenie „*Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi*”.²⁶

Ograniczenie udostępniania lub wykorzystania (Zob. par. 14)

- A21. Poza zamieszczeniem zwrócenia uwagi wymaganego przez paragraf 14, biegły rewident może uznać za właściwe aby wskazać, że sprawozdanie biegłego rewidenta jest przeznaczone wyłącznie dla specyficznych użytkowników. W zależności od przepisów prawa lub regulacji danego systemu prawnego, może to nastąpić w drodze ograniczenia udostępniania lub wykorzystywania sprawozdania biegłego rewidenta. W takich okolicznościach, akapit, do którego odnosi się paragraf 14 może zostać rozszerzony poprzez zamieszczenie innych spraw oraz odpowiednią zmianę nagłówka (patrz przykłady zamieszczone w Załączniku do niniejszego MSB).

²⁶ Zob. paragraf 9(a) MSB 706 (zmienionego).

Załącznik

(Zob. par. A14)

Przykłady sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia

- Przykład 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, sporządzonego zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej określonymi w umowie (dla potrzeb niniejszego przykładu – ramowe założenia zgodności).
- Przykład 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, sporządzonego zgodnie z metodami ujęcia podatkowego stosowanymi w systemie prawnym kraju X (dla potrzeb niniejszego przykładu – ramowe założenia zgodności).
- Przykład 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego zgodnie z zasadami sporządzania sprawozdania finansowego ustalonymi przez regulatora (dla potrzeb niniejszego przykładu – ramowe założenia rzetelnej prezentacji).

Przykład 1 – Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, sporządzonego zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej określonymi w umowie (dla potrzeb niniejszego przykładu – ramowe założenia zgodności)

Dla celów niniejszego przykładowego sprawozdania biegłego rewidenta, założono następujące okoliczności:

- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej określonymi w umowie (ramowe założenia specjalnego przeznaczenia). Kierownik jednostki nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Zastosowanie mają ramowe założenia zgodności.
- Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia nie zostało wydane.
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodnie z MSB 210.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania, biegły rewident wyciągnął wniosek, że opinia niezmodyfikowana (tj. „czysta”) jest odpowiednia.
- Do badania mają zastosowanie wymogi etyczne obowiązujące w danym systemie prawnym.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Udostępnianie i wykorzystywanie sprawozdania biegłego rewidenta podlegają ograniczeniom.
- Od biegłego rewidenta nie jest wymagane ani biegły rewident nie zdecydował, aby przedstawiać kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident ustalił, że nie występują inne informacje (tzn. wymogi określone w MSB 720 (zmienionym) nie mają zastosowania).
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej to inne osoby niż te, które są odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Zgodnie z krajowymi przepisami prawa lub regulacją, na biegłym rewidencie nie ciąży inne obowiązki w zakresie sprawozdawczości.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Odpowiedni adresat]

Opinia

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

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

Podstawa opinii

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *“Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego”*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do naszego badania sprawozdania finansowego

w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę naszej opinii.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – podstawa zasad rachunkowości oraz ograniczenie udostępniania i wykorzystywania

Zwracamy uwagę na notę X sprawozdania finansowego, która opisuje podstawę zasad rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w celu wypełnienia przez Spółkę wymogów sprawozdawczości finansowej określonych w Umowie. W związku z tym, sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasze sprawozdanie jest przeznaczone wyłącznie dla Spółki oraz Spółki DEF i nie powinno być przekazywane innym stronom lub wykorzystywane przez inne strony niż Spółka lub Spółka DEF. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe²⁷

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej określonymi w Sekcji Z Umowy oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe, kierownik jednostki jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeśli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności, jako podstawy zasad rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownik jednostki 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 biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta 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 powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

²⁷ Wszędzie w tych przykładowych sprawozdaniach biegłego rewidenta, pojęcia kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w danym systemie prawnym.

Paragraf 41(b) MSB 700 (Z) wyjaśnia, że zacytowany materiał poniżej może być zamieszczony w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta. Paragraf 41(c) MSB 700 (Z) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji, która zawiera opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, a nie zamieszczać tego opisu w sprawozdaniu biegłego rewidenta, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta opisanego 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, spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić 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, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej,
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosowanej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki²⁸,
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki,
- wyciągamy wnioski na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy zasad rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności.

Przekazujemy osobom sprawującym nadzór informacje między innymi o planowanym zakresie i rozłożeniu w czasie badania oraz znaczących ustaleniach badania, w tym wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas naszego badania.

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

[Adres biegłego rewidenta] [odwrócone umiejscowienie daty i adresu]

[Data]

²⁸ To zdanie uległoby modyfikacji, jeśli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy biegły rewident ponosi również odpowiedzialność za wyrażenie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

Przykład 2 – Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego, jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, sporządzonego zgodnie z metodami ujęcia podatkowego stosowanymi w systemie prawnym kraju X (dla potrzeb niniejszego przykładu – ramowe założenia zgodności)

Dla celów niniejszego przykładowego sprawozdania biegłego rewidenta, założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego sporządzonego przez kierownika spółki partnerskiej, zgodnie z metodami ujęcia podatkowego stosowanymi w systemie prawnym kraju X (ramowe założenia specjalnego przeznaczenia) w celu wsparcia partnerów w przygotowaniu ich indywidualnych zeznań podatkowych. Kierownik jednostki nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Zastosowanie mają ramowe założenia zgodności.
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodnie z MSB 210.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania, biegły rewident wyciągnął wniosek, że opinia niezmodyfikowana (tj. „czysta”) jest odpowiednia.
- Do badania mają zastosowanie wymogi etyczne obowiązujące w danym systemie prawnym.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Udostępnianie sprawozdania biegłego rewidenta podlega ograniczeniom.
- Od biegłego rewidenta nie jest wymagane ani biegły rewident nie zdecydował, aby przedstawiać kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident ustalił, że nie występują inne informacje (tzn. wymogi określone w MSB 720 (zmienionym) nie mają zastosowania).
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej to inne osoby niż te, które są odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Zgodnie z krajowymi przepisami prawa lub regulacją, na biegłym rewidencie nie ciąży inne obowiązki w zakresie sprawozdawczości.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Odpowiedni adresat]

Opinia

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

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe Spółki partnerskiej za rok zakończony 31 grudnia 20X1 roku zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [*opisz mające zastosowanie przepisy prawa podatkowego*] systemu prawnego kraju 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 z badania “*Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego*”. Jesteśmy niezależni od Spółki partnerskiej zgodnie z wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do naszego badania sprawozdania finansowego w [*system prawny*], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla

naszej opinii.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – podstawa zasad rachunkowości oraz ograniczenie udostępniania

Zwracamy uwagę na Notę X do sprawozdania finansowego, która opisuje podstawę zasad rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w celu umożliwienia partnerom Spółki partnerskiej sporządzenia ich indywidualnych zeznań podatkowych. W związku z tym, sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasze sprawozdanie jest przeznaczone wyłącznie dla Spółki partnerskiej oraz jej partnerów i nie powinno być udostępniane stronom innym niż Spółka partnerska i jej partnerzy. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe²⁹

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z metodami ujęcia podatkowego stosowanymi w systemie prawnym kraju X oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe, kierownik jednostki jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeśli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz przyjęcie zasady kontynuacji działalności, jako podstawy zasad rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownik jednostki 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 partnerskiej.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta 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 powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

²⁹ Lub inne terminy, które są właściwe dla danego systemu prawnego konkretnego kraju.

Paragraf 41(b) MSB 700 (Z) wyjaśnia, że zaciemniony materiał poniżej może być zamieszczony w załączniku do sprawozdania biegłego rewidenta. Paragraf 41(c) MSB 700 (Z) wyjaśnia, że gdy przepisy prawa, regulacja lub krajowe standardy badania wprost zezwalają, można odwołać się do strony internetowej odpowiedniej instytucji, która zawiera opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, a nie zamieszczać tego opisu w sprawozdaniu biegłego rewidenta, pod warunkiem, że opis na stronie internetowej odnosi się do opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta opisanego 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, spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić 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, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej,
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosowanej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki³⁰,
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy zasad rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności.
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki.

Przekazujemy osobom sprawującym nadzór informacje między innymi o planowanym zakresie i rozłożeniu w czasie badania oraz znaczących ustaleniach badania, w tym wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas naszego badania.

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

[Adres biegłego rewidenta] [odwrócone umiejscowienie daty i adresu]

[Data]

³⁰ To zdanie uległoby modyfikacji, jeśli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy biegły rewident ponosi również odpowiedzialność za wyrażenie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

Przykład 3 – Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie, sporządzonego zgodnie z zasadami sporządzania sprawozdania finansowego ustalonymi przez regulatora (dla potrzeb niniejszego przykładu – ramowe założenia rzetelnej prezentacji).

Dla celów niniejszego przykładowego sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie sporządzonego przez kierownika jednostki zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej ustalonymi przez regulatora (tzn. ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia) w celu sprostania wymogom tego regulatora. Kierownik jednostki nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Zastosowanie mają ramowe założenia rzetelnej prezentacji.
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodnie z MSB 210.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania, biegły rewident wyciągnął wniosek, że opinia niezmodyfikowana (tj. „czysta”) jest odpowiednia.
- Do badania mają zastosowanie wymogi etyczne obowiązujące w danym systemie prawnym.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym). Ujawnienia dotyczące istotnej niepewności w sprawozdaniu finansowym są odpowiednie.
- Udostępnianie lub wykorzystanie sprawozdania biegłego rewidenta nie podlega ograniczeniom.
- Regulator wymaga od biegłego rewidenta przedstawienia kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701.
- Akapit zawierający inne sprawy odnosi się do faktu, że biegły rewident wydał również sprawozdanie na temat sprawozdania finansowego sporządzonego przez Spółkę ABC zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia za ten sam okres sprawozdawczy.
- Biegły rewident ustalił, że nie występują inne informacje (tzn. wymogi określone w MSB 720 (zmienionym) nie mają zastosowania).
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej to inne osoby niż te, które są odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Zgodnie z krajowymi przepisami prawa lub regulacją, na biegłym rewidencie nie ciąży inne obowiązki w zakresie sprawozdawczości.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Dla akcjonariuszy Spółki ABC lub odpowiedniego adresata]

Opinia

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

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 20X1 roku przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przedstawia rzetelny i jasny 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 zasadami sprawozdawczości finansowej określonymi w Sekcji Y Regulacji Z.

Podstawa opinii

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

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – podstawa zasad rachunkowości

Zwracamy uwagę na notę X do sprawozdania finansowego, która opisuje podstawę zasad rachunkowości. Sprawozdanie finansowe jest sporządzone w celu wypełnienia wymogów Regulatora DEF. W związku z tym, sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie dla innego celu. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności

Zwracamy uwagę na Notę 6 do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ za rok zakończony dnia 31 grudnia 20X1 oraz że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższały sumę aktywów o YYY. Jak wskazano w Nocie 6, te zdarzenia lub warunki, wraz z innymi sprawami przedstawionymi w Nocie nr 6, wskazują, że występuje istotna niepewność, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw. Dodatkowo oprócz sprawy opisanej w sekcji „Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności”, ustaliliśmy sprawy opisane poniżej jako kluczowe sprawy badania, które powinny być przedstawione w naszym sprawozdaniu.

[Opis każdej kluczowej sprawy badania zgodnie z MSB 701 zastosowanym przy tym badaniu].

Inna sprawa

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

Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe³¹

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego, zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej określonymi w Sekcji Y Regulacji Z³², oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

³¹ Lub inne terminy, które są odpowiednie w kontekście systemu prawnego konkretnego kraju.

³² Tam, gdzie kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz może to zostać odczytane: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej wskazanymi w Sekcji Y Rozporządzenia Z oraz za...”

Sporządzając sprawozdanie finansowe, kierownik jednostki jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Spółki do kontynuacji działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz przyjęcie zasady kontynuacji działalności jako podstawy zasad rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownik jednostki 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 biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta 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 powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.

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

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

- identyfikujemy i szacujemy ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić 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, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej,
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosowanej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki³³,
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki,
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy zasad rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia naszego sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności.
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące jego podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

³³ To zdanie uległoby modyfikacji, jeśli to odpowiednie, w okolicznościach, gdy biegły rewident ponosi również odpowiedzialność za wyrażenie opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego.

Przekazujemy osobom sprawującym nadzór informacje między innymi o planowanym zakresie i rozłożeniu w czasie badania oraz znaczących ustaleniach badania, w tym wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas naszego badania.

Osobom sprawującym nadzór składamy dodatkowo oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności, a także, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności oraz gdzie ma to zastosowanie, o odnoszących się do nich zabezpieczeniach.

Spośród spraw przekazywanych osobom sprawującym nadzór określiliśmy te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i dlatego uznaliśmy je za kluczowe sprawy badania. Opisujemy te sprawy w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta z badania, chyba, że przepisy prawa lub regulacja zabraniają publicznego ich ujawniania lub gdy, w wyjątkowych okolicznościach, uznaliśmy, że sprawa nie powinna być przedstawiona w naszym sprawozdaniu, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje przeważąby korzyści takiej informacji dla interesu publicznego.

Kluczowym biegłym rewidentem odpowiedzialnym za badanie, którego rezultatem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta jest [nazwisko].

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

[Adres biegłego rewidenta] [odwrócone umiejscowienie daty i adresu]

[Data]

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 800 (zmieniony) *Szczegółne rozważania – Badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w czerwcu 2018 roku, i jest powielany za pozwoleniem IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 800 (zmienionego) *Szczegółne rozważania – Badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia* był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC." Zatwierdzonym tekstem całego Międzynarodowego Standardu Badania 800 (zmienionego) *Szczegółne rozważania – Badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia*, jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 800 (zmienionego) *Szczegółne rozważania – Badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia* w języku angielskim © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 800 (zmienionego) *Szczegółne rozważania – Badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia* w języku polskim © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 800 (Revised), Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3.