

Załącznik nr 2.1 do uchwały Nr 2783/52/2015  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 10 lutego 2015 r.

**KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 2400**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU USŁUG PRZEGLĄDU 2400 (ZMIENIONEGO) (IAASB)**

**PRZEGLĄD  
HISTORYCZNYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD USŁUG PRZEGLĄDU  
2400 (ZMIENIONY)  
PRZEGLĄD HISTORYCZNYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH**  
(Stosuje się do przeglądów sprawozdań finansowych  
za okresy kończące się 31 grudnia 2013 r. i później)

**SPIS TREŚCI**

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres niniejszego standardu\	1–4
Przeгляд historycznych sprawozdań finansowych	5–8
Obowiązki niniejszego standardu	9–12
Data wejścia w życie	13
<b>Cele</b>	14–15
<b>Definicje</b>	16–17
<b>Wymogi</b>	
Przeprowadzenie przeglądu zgodnie z niniejszym standardem	18–20
Wymogi etyczne	21
Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd	22–23
Kontrola jakości na poziomie zlecenia	24–28
Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz zleceń przeglądu	29–41
Komunikowanie się z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór	42
Wykonanie zlecenia	43–57
Zdarzenia po dniu bilansowym	58–60
Pisemne oświadczenia	61–65
Ocena dowodów uzyskanych w wyniku przeprowadzonych procedur	66–68
Formułowanie wniosku biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych	69–85
Raport biegłego rewidenta	86–92
Dokumentacja	93–96
<b>Materiały dotyczące stosowania i inne materiały objaśniające</b>	
Zakres niniejszego standardu	A1-A5
Przeгляд historycznych sprawozdań finansowych	A6-A7
Cele	A8-A10
Definicje	A11-A13
Wykonanie przeglądu zgodnie z niniejszym standardem	A14
Wymogi etyczne	A15-A16
Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd	A17-A25
Kontrola jakości na poziomie zlecenia	A26-A33
Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem i zleceń przeglądu	A34-A62
Komunikowanie się z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór	A63-A69
Wykonanie zlecenia	A70-A99
Pisemne oświadczenia	A100-A102
Ocena dowodów uzyskanych w wyniku przeprowadzonych procedur	A103-A105
Formułowanie wniosku biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych	A106-A117
Raport biegłego rewidenta	A118-A144
Dokumentacja	A145
<b>Załącznik 1:</b> Przykładowy list intencyjny dotyczący przeglądu historycznych sprawozdań finansowych	
<b>Załącznik 2:</b> Przykładowe raporty biegłego rewidenta z przeglądu.	

Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu (MSUP) 2400, *Przeгляд historycznych sprawozdań finansowych*, należy czytać w kontekście *Przedmowy do międzynarodowych standardów i innych dokumentów dotyczących kontroli jakości, badań, przeglądów, innych usług atestacyjnych i usług pokrewnych*.

## **Wprowadzenie**

### **Zakres niniejszego standardu**

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu dotyczy (zob. par. A1):

(a) odpowiedzialności biegłego rewidenta zatrudnionego do przeprowadzenia przeglądu historycznych sprawozdań finansowych, jeżeli biegły rewident nie jest biegłym rewidentem badającym sprawozdania finansowe jednostki oraz

(b) formy i treści raportu biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych.

2. Niniejszy standard nie dotyczy przeglądu sprawozdań finansowych lub śródrocznych informacji finansowych jednostki przeprowadzanego przez biegłego rewidenta, który jest niezależnym biegłym rewidentem badającym sprawozdania finansowe jednostki (zob. par. A2).

3. Niniejszy standard stosuje się, po dostosowaniu jeżeli to konieczne, do przeglądów innych historycznych informacji finansowych. Usługi dające ograniczoną pewność inne niż przeglądy historycznych informacji finansowych, przeprowadza się zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000<sup>1</sup>.

#### *Powiązanie z MSKJ 1<sup>2</sup>*

4. Za systemy kontroli jakości, polityki i procedury odpowiada firma. Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1 odnosi się do firm zawodowych księgowych w związku z wykonywanymi przez nie przeglądami sprawozdań finansowych<sup>3</sup>. Postanowienia niniejszego standardu dotyczące kontroli jakości na poziomie poszczególnych zleceń przeglądu opierają się na przesłance, że firma podlega wymogom MSKJ 1 lub wymogom, które są co najmniej tak samo wymagające (zob. par. A3–A5).

#### **Przegląd historycznych sprawozdań finansowych**

5. Przegląd historycznych sprawozdań finansowych jest usługą dającą ograniczoną pewność, na co wskazują Międzynarodowe założenia koncepcyjne usług atestacyjnych (Założenia usług atestacyjnych<sup>4</sup>) (zob. par. A6–A7).

6. W związku z przeglądem sprawozdań finansowych biegły rewident formułuje wniosek mający zwiększyć stopień zaufania zamierzonych użytkowników do tego, że sprawozdania finansowe jednostki zostały sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Wniosek biegłego rewidenta jest oparty na uzyskaniu przez biegłego rewidenta ograniczonej pewności. Raport biegłego rewidenta zawiera opis charakterystyki zlecenia przeglądu, co stanowi kontekst dla czytelników tego sprawozdania, umożliwiając zrozumienie wniosku.

7. Biegły rewident przede wszystkim kieruje zapytania i przeprowadza procedury analityczne, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody, jako podstawę dla wniosku na temat sprawozdań finansowych jako całości, sformułowanego zgodnie z wymogami niniejszego standardu.

8. Jeżeli biegły rewident dowiadyuje się o kwestii, która rodzi jego przekonanie, że sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone, to projektuje on i przeprowadza dodatkowe procedury, które w istniejących okolicznościach uważa za niezbędne, aby możliwe było sformułowanie wniosku na temat sprawozdań finansowych zgodnie z niniejszym standardem.

#### **Obowiązywanie niniejszego standardu**

9. Niniejszy standard określa cele, jakie biegły rewident powinien osiągnąć stosując niniejszy standard, które to cele tworzą kontekst dla wymogów tego standardu i mają pomóc biegłemu rewidentowi zrozumieć, co należy wykonać w trakcie przeglądu.

10. Niniejszy standard zawiera wymogi, które są zaprojektowane, aby umożliwić biegłemu rewidentowi osiągnięcie określonych celów.

11. Dodatkowo niniejszy standard zawiera materiał wprowadzający, definicje oraz materiały dotyczące stosowania i inne materiały objaśniające, które tworzą kontekst mający znaczenie dla właściwego zrozumienia niniejszego standardu.

12. Materiały dotyczące stosowania i inne materiały objaśniające dostarczają dalszych wyjaśnień odnośnie wymogów standardu oraz wskazówek dotyczących ich zastosowania. O ile wskazówki same w sobie nie nakładają wymogów, to mają znaczenie dla właściwego stosowania wymogów. Materiały dotyczące stosowania oraz inne materiały objaśniające mogą także dostarczać podstawowych informacji na temat zagadnień objętych niniejszym standardem, które pomagają w stosowaniu wymogów.

#### **Data wejścia w życie**

13. Niniejszy standard stosuje się do przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się 31 grudnia 2013 r. lub później.

---

<sup>1</sup> Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000, *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*.

<sup>2</sup> Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1, *Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych*.

<sup>3</sup> MSKJ 1, paragraf 4.

<sup>4</sup> Ramowe założenia atestacyjne, paragrafy 7 i 11.

## Cele

14. Celem biegłego rewidenta w związku z przeglądem sprawozdań finansowych zgodnie z niniejszym standardem jest:

(a) uzyskanie ograniczonej pewności, przede wszystkim poprzez kierowanie zapytań i przeprowadzanie procedur analitycznych dotyczących tego, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnych nieprawidłowości, co umożliwi biegłemu rewidentowi sformułowanie wniosku na temat tego, czy uwagę biegłego rewidenta zwróciło cokolwiek, co kazałoby mu sądzić, że sprawozdania finansowe nie zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz

(b) sporządzenie raportu na temat sprawozdań finansowych jako całości i przekazywanie informacji zgodnie z wymaganiami niniejszego standardu.

15. We wszystkich przypadkach, gdy nie można uzyskać ograniczonej pewności, a wniosek z zastrzeżeniem w raporcie biegłego rewidenta nie jest wystarczający w danych okolicznościach, niniejszy standard wymaga, aby biegły rewident albo odmówił sformułowania wniosku w raporcie biegłego rewidenta wydanym w związku z wykonanym zleceniem przeglądu albo, tam gdzie jest to właściwe, wycofał się z wykonywania zlecenia przeglądu, jeżeli wycofanie jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji (zob. par. A8-A10, A115-A116).

## Definicje

16. Słownik terminów zamieszczony w Podręczniku<sup>5</sup> („Słownik terminów”) zawiera terminy zdefiniowane w niniejszym standardzie, jak również opisy innych terminów używanych w niniejszym standardzie, aby wspomóc spójne ich stosowanie i interpretacje. Na przykład terminy „kierownik jednostki” oraz „osoby sprawujące nadzór” stosowane w niniejszym standardzie są zdefiniowane w Słowniku terminów (zob. par. A11–A12).

17. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

(a) *procedury analityczne* - ocena informacji finansowych poprzez analizę wiarygodnych powiązań pomiędzy danymi o charakterze zarówno finansowym jak i niefinansowym. Procedury analityczne obejmują również przesłedzenie w niezbędnym zakresie wykrytych odchyłeń lub zależności, które są niespójne z innymi odnośnymi informacjami lub różnią się znacząco od oczekiwanych wielkości,

(b) *ryzyko zlecenia* – ryzyko, że biegły rewident sformułuje nieprawidłowy wniosek, gdy sprawozdania finansowe zawierają istotne nieprawidłowości,

(c) *sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia* – sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia,

(d) *ramowe założenia ogólnego przeznaczenia* – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb szerokiego grona użytkowników; ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności,

(e) *zapytania* - polegają na zasięgnięciu informacji u dysponujących wiedzą osób z wewnątrz lub spoza jednostki,

(f) *ograniczona pewność* – poziom pewności uzyskany w celu sformułowania wniosku zgodnie z niniejszym standardem, gdy ryzyko zlecenia jest ograniczone do poziomu akceptowalnego w danych okolicznościach zlecenia, ale gdy jest ono jednocześnie większe niż przy zleceniu dostarczającym wystarczającej pewności; połączenie rodzaju, czasu przeprowadzenia oraz zakresu procedur gromadzenia dowodów jest co najmniej wystarczające, jeśli biegły rewident uzyskuje znaczący poziom pewności; uzyskany przez biegłego rewidenta poziom pewności jest znaczący, jeżeli prawdopodobne jest, że zwiększy zaufanie docelowych użytkowników do sprawozdania finansowego (zob. par. A13),

(g) *biegły rewident* - zawodowy księgowy wykonujący zawód biegłego rewidenta; termin ten obejmuje partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub innych członków zespołu wykonującego zlecenie lub, jeżeli ma to zastosowanie, firmę; jeżeli niniejszy standard wyraźnie wskazuje, że dany wymóg lub odpowiedzialność dotyczy partnera odpowiedzialnego za zlecenie, stosowany jest termin „partner odpowiedzialny za zlecenie” a nie termin „biegły rewident”; pojęcia „partner odpowiedzialny za zlecenie” oraz „firma” należy w przypadku sektora publicznego odnosić do ich odpowiedników tam, gdzie jest to odpowiednie,

(h) *zawodowy osąd* – zastosowanie odpowiedniego szkolenia, wiedzy i doświadczenia, w kontekście określonym przez standardy usług atestacyjnych, standardy rachunkowości i etyki, w procesie podejmowania przemyślanych decyzji co do postępowania odpowiedniego w okolicznościach danego zlecenia przeglądu,

(i) *odpowiednie wymogi etyczne* – wymogi etyczne, którym podlega zespół wykonujący zlecenie w trakcie wykonywania przeglądu. Wymogi te zazwyczaj obejmują Części A i B *Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych*

<sup>5</sup> Słownik terminów odnoszących się do międzynarodowych standardów wydanych przez IAASB, które zostały zawarte w *Podręczniku międzynarodowych standardów i innych dokumentów dotyczących kontroli jakości, rewizji finansowej, innych usług atestacyjnych i usług pokrewnych* opublikowanym przez IFAC.

(ang. *Code of Ethics for Professional Accountants, IESBA Code*) Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (ang. *International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA*) łącznie z wymogami krajowymi, jeżeli te są bardziej wymagające,

(j) *sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia* – sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia,

(k) *ramowe założenia specjalnego przeznaczenia* – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych konkretnych użytkowników. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności.

## **Wymogi**

### **Wykonanie przeglądu zgodnie z niniejszym standardem**

18. Biegły rewident zapoznaje się z całym tekstem niniejszego standardu, w tym z jego materiałami dotyczącymi stosowania i innymi materiałami objaśniającymi, aby właściwie zrozumieć cele standardu oraz zastosować jego wymogi (zob. par. A14).

#### *Przestrzeganie odpowiednich wymogów*

19. Biegły rewident przestrzega każdego wymogu niniejszego standardu, chyba że wymóg nie ma zastosowania do danego zlecenia przeglądu. Wymóg ma zastosowanie do danego zlecenia przeglądu, gdy istnieją okoliczności, których dotyczy wymóg.

20. Biegły rewident nie może potwierdzić przestrzegania niniejszego standardu w raporcie biegłego rewidenta, jeżeli nie przestrzegał wszystkich wymogów niniejszego standardu mających zastosowanie do danego zlecenia przeglądu.

### **Wymogi etyczne**

21. Biegły rewident przestrzega wymogi etyczne, w tym dotyczące niezależności (zob. par. A15–A16).

### **Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd**

22. Biegły rewident planuje i wykonuje zlecenie kierując się zawodowym sceptycyzmem, przyjmując, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych (zob. par. A17–A20).

23. Biegły rewident stosuje zawodowy osąd w trakcie wykonywania zlecenia przeglądu (zob. par. A21–A25).

### **Kontrola jakości na poziomie zlecenia**

24. Partner odpowiedzialny za zlecenie posiada kompetencje w zakresie umiejętności i technik usług atestacyjnych oraz w zakresie sprawozdawczości finansowej, odpowiednie do okoliczności danego zlecenia (zob. par. A26).

25. Partner odpowiedzialny za zlecenie jest odpowiedzialny za (zob. par. A27–A30):

- (a) całościową jakość każdego zlecenia przeglądu, do którego został wyznaczony,
- (b) kierowanie, nadzorowanie, planowanie oraz wykonanie zlecenia przeglądu zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi (zob. par. A31),
- (c) prawidłowość raportu biegłego rewidenta w danych okolicznościach oraz
- (d) wykonanie zlecenia zgodnie z polityką kontroli jakości firmy, w tym:
  - (i) uzyskanie przekonania, że odpowiednie procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientem i usług zostały zastosowane oraz, że wyciągnięte wnioski są prawidłowe, w tym rozważenie, czy istnieją informacje, które mogłyby prowadzić partnera odpowiedzialnego za zlecenie do stwierdzenia nieuczciwości kierownika jednostki (zob. par. A32–A33),
  - (ii) uzyskanie przekonania, że zespół wykonujący zlecenie łącznie posiada odpowiednie kompetencje i umiejętności, w tym umiejętności i techniki z zakresu usług atestacyjnych oraz wiedzę w zakresie sprawozdawczości finansowej, aby:
    - a. wykonać zlecenie przeglądu zgodnie z zawodowymi standardami oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz
    - b. umożliwić wydanie raportu odpowiedniego w danych okolicznościach oraz
  - (iii) wzięcie odpowiedzialności za utrzymanie odpowiedniej dokumentacji zlecenia.

#### *Odpowiednie rozważania po akceptacji zlecenia*

26. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie uzyska informacje, które spowodowałyby, że firma odrzuciłaby zlecenie, gdyby informacje te były dostępne wcześniej, partner odpowiedzialny za zlecenie niezwłocznie przekazuje te informacje firmie, aby firma i partner odpowiedzialny za zlecenie mogli podjąć niezbędne działania.

### *Zgodność z odpowiednimi wymogami etycznymi*

27. W trakcie wykonywania zlecenia partner odpowiedzialny za zlecenie pozostaje wyczulony, obserwując i kierując w miarę potrzeby zapytania, na dowody świadczące o nieprzebrzeganiu odpowiednich wymogów etycznych przez członków zespołu wykonującego zlecenie. Jeżeli dzięki systemowi kontroli jakości firmy lub w inny sposób partner odpowiedzialny za zlecenie zauważy kwestie, które wskazują, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie nie przestrzegali odpowiednich wymogów etycznych, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, po konsultacji z innymi osobami z firmy, jakie odpowiednie działania należy podjąć.

### *Monitorowanie*

28. Skuteczny system kontroli jakości firmy obejmuje proces monitorowania zaprojektowany w celu dostarczenia firmie wystarczającej pewności, że polityki i procedury firmy dotyczące jej systemu kontroli jakości są odpowiednie, adekwatne i działają skutecznie. Partner odpowiedzialny za zlecenie rozważa wyniki procesu monitorowania firmy, upowszechnione przez nią w ramach najaktualniejszych informacji oraz, jeżeli ma to zastosowanie, upowszechnione przez pozostałe firmy należące do sieci, i czy słabości zauważone w tych informacjach mogą wpłynąć na zlecenie przeglądu.

### **Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz zleceń przeglądu**

#### *Czynniki wpływające na akceptację i kontynuację relacji z klientem oraz zleceń przeglądu*

29. O ile nie wymaga tego prawo lub regulacje, biegły rewident nie akceptuje zlecenia przeglądu, gdy (zob. par. A34-A35):

- (a) biegły rewident nie jest przekonany:
  - (i) że istnieje racjonalne uzasadnienie dla tego zlecenia lub (zob. par. A36)
  - (ii) że zlecenie przeglądu będzie odpowiednie w danych okolicznościach (zob. par. A37),
- (b) biegły rewident ma powody sądzić, że odpowiednie wymogi etyczne, w tym niezależność, nie zostaną spełnione,
- (c) wstępne zrozumienie przez biegłego rewidenta okoliczności zlecenia wskazuje, że informacje niezbędne do przeprowadzenia przeglądu prawdopodobnie mogą być niedostępne lub niewiarygodne (zob. par. A38),
- (d) biegły rewident ma powody wątpić w uczciwość kierownika jednostki, co prawdopodobnie wpłynie na należyte przeprowadzenie przeglądu lub (zob. par. A37(b))
- (e) kierownik jednostki lub osoby odpowiedzialne za nadzór nakładają na zakres pracy biegłego rewidenta w warunkach proponowanego zlecenia przeglądu takie ograniczenie, że biegły rewident jest przekonany, iż to ograniczenie doprowadzi do odmowy sformułowania wniosku na temat sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta.

#### *Wstępne warunki akceptacji zlecenia przeglądu*

30. Przed zaakceptowaniem zlecenia przeglądu biegły rewident (zob. par. A39):

- (a) ustala, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych są możliwe do zaakceptowania, w tym, w przypadku sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia, uzyskuje zrozumienie powodu, dla którego takie sprawozdania finansowe zostały sporządzone oraz zamierzonych użytkowników, oraz (zob. par. A40–A46)
- (b) uzyskuje akceptację kierownika jednostki, że potwierdza on i rozumie swoją odpowiedzialność (zob. par. A47–A50):
  - (i) za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, tam gdzie ma to zastosowanie, za ich rzetelną prezentację,
  - (ii) za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną do umożliwienia sporządzania sprawozdań finansowych wolnych od istotnych nieprawidłowości, spowodowanych oszustwem lub błędem oraz
  - (iii) za zapewnienie biegłemu rewidentowi:
    - a. dostępu do wszystkich znanych kierownikowi jednostki informacji, takich jak zapisy, dokumentacja i inne kwestie, które mają znaczenie dla sporządzania sprawozdań finansowych,
    - b. dodatkowych informacji, o które biegły rewident może poprosić kierownika jednostki na potrzeby przeprowadzenia przeglądu oraz
    - c. nieograniczonego dostępu do osób z jednostki, od których uzyskanie dowodów biegły rewident uważa za konieczne.

31. Jeżeli biegły rewident nie jest przekonany co do którejkolwiek z kwestii opisanych powyżej jako wstępnych warunków akceptacji zlecenia przeglądu, biegły rewident omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki lub osobami odpowiedzialnymi za nadzór. Jeżeli nie można wprowadzić zmian satysfakcjonujących biegłego rewidenta odnośnie tych kwestii, biegły rewident nie akceptuje proponowanego zlecenia, chyba że wymaga tego

od niego prawo lub regulacja. Jednak zlecenie przeprowadzone w takich okolicznościach nie jest zgodne z niniejszym standardem. W związku z powyższym biegły rewident nie zawiera w raporcie biegłego rewidenta żadnego odwołania, że przegląd został przeprowadzony zgodnie z niniejszym standardem.

32. Jeżeli po akceptacji zlecenia okazuje się, że biegły rewident nie ma przekonania co do któregokolwiek spośród powyższych wstępnych warunków, biegły rewident omawia tę kwestię z kierownikiem jednostki lub osobami sprawującymi nadzór oraz ustala:

- (a) czy sprawę można rozwiązać,
- (b) czy właściwe jest kontynuowanie zlecenia oraz
- (c) czy należy poinformować o tej sprawie w raporcie biegłego rewidenta, a jeżeli tak, to w jaki sposób.

*Dodatkowe rozważania, gdy sformułowania raportu biegłego rewidenta określa prawo lub regulacja*

33. Raport biegłego rewidenta wydany w związku z przeglądem odwołuje się do niniejszego standardu tylko wtedy, gdy raport jest zgodny z wymogami paragrafu 86.

34. W niektórych przypadkach, gdy przegląd jest przeprowadzany w myśl mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji obowiązujących w danym systemie prawa, odnośne prawo lub regulacja mogą określać format lub treść raportu biegłego rewidenta w sposób znacząco odmienny od wymogów niniejszego standardu. W takich okolicznościach biegły rewident ocenia, czy użytkownicy mogliby błędnie zrozumieć pewność uzyskaną w wyniku przeglądu sprawozdań finansowych, a jeżeli tak, to czy dodatkowe wyjaśnienia w raporcie biegłego rewidenta mogą ograniczyć to możliwe błędne zrozumienie (zob. par. A51, A142).

35. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że dodatkowe wyjaśnienia w raporcie biegłego rewidenta nie mogą ograniczyć możliwego błędnego zrozumienia, biegły rewident nie akceptuje zlecenia przeglądu, chyba że wymagają tego prawo lub regulacja. Przegląd przeprowadzony zgodnie z takim prawem lub regulacją nie jest zgodny z niniejszym standardem. W związku z powyższym biegły rewident nie zawiera w raporcie biegłego rewidenta żadnego odwołania, że przegląd został przeprowadzony zgodnie z niniejszym standardem (zob. par. A51, A142).

*Uzgodnienie warunków zlecenia*

36. Przed wykonaniem zlecenia biegły rewident uzgadnia warunki zlecenia, odpowiednio, z kierownikiem jednostki lub z osobami sprawującymi nadzór.

37. Uzgodnione warunki zlecenia zamieszczane są w liście intencyjnym, lub w innej odpowiedniej dla pisemnej umowy formie i zawierają (zob. par. A52–A54, A56):

- (a) zamierzone wykorzystanie i udostępnianie sprawozdań finansowych oraz wszelkie ograniczenia wykorzystania lub udostępniania, jeżeli ma to zastosowanie,
- (b) identyfikację mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- (c) cel i zakres zlecenia przeglądu,
- (d) odpowiedzialność biegłego rewidenta,
- (e) odpowiedzialność kierownika jednostki, w tym opisaną w paragrafie 30(b) (zob. par. A47–A50, A55),
- (f) stwierdzenie, że zlecenie nie jest badaniem, i dlatego biegły rewident nie wyrazi opinii z badania o sprawozdaniach finansowych,
- (g) odwołanie do przewidywanej formy i treści raportu, który zostanie wydany przez biegłego rewidenta oraz stwierdzenie, że mogą wystąpić okoliczności, w których raport może się różnić od przewidywanej formy i treści.

*Zlecenia powtarzające się*

38. Podejmując się zlecenia kolejnego przeglądu biegły rewident ocenia, czy okoliczności, w tym zmiany uwarunkowań związanych z akceptacją zlecenia, wymagają zrewidowania warunków zlecenia oraz czy istnieje potrzeba przypomnienia, odpowiednio kierownikowi jednostki lub osobom sprawującym nadzór, o istniejących warunkach zlecenia (zob. par. A57).

*Akceptacja zmiany warunków zlecenia przeglądu*

39. Biegły rewident nie zgadza się na zmianę warunków zlecenia, jeżeli nie istnieje racjonalne uzasadnienie takiego działania (zob. par. A58–A60).

40. Jeżeli przed zakończeniem zlecenia przeglądu biegły rewident jest proszony o zmianę zlecenia na zlecenie, które nie daje żadnego poziomu pewności, biegły rewident ustala, czy istnieje racjonalnie uzasadnienie takiego działania (zob. par. A61–A62).

41. Jeżeli warunki zlecenia zostały zmienione w trakcie trwania zlecenia, to biegły rewident i, odpowiednio, kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór uzgadniają i zamieszczają nowe warunki zlecenia w liście intencyjnym lub w innej odpowiedniej dla pisemnej umowy formie.

## **Komunikowanie się z kierownikiem jednostki oraz osobami sprawującymi nadzór**

42. Biegły rewident w trakcie trwania zlecenia przeglądu komunikuje bez zbędnej zwłoki odpowiednio, kierownikowi jednostki lub osobom sprawującym nadzór, wszystkie kwestie dotyczące zlecenia przeglądu, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są na tyle ważne, iż zasługują na zwrócenie na nie uwagi, odpowiednio, kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór (zob. par. A63–A69).

## Wykonanie zlecenia

### *Istotność związana z przeglądem sprawozdań finansowych*

43. Biegły rewident wyznacza istotność dla sprawozdań finansowych jako całości i stosuje tę istotność przy projektowaniu procedur oraz przy ocenie wyników uzyskanych z zastosowania tych procedur (zob. par. A70–A73).

44. Biegły rewident weryfikuje istotność wyznaczoną dla sprawozdań finansowych jako całości, jeżeli w trakcie przeprowadzania przeglądu uzyska informacje, które sprawiłyby, że wyznaczyłby inny poziom istotności niż ten, który wyznaczył pierwotnie (zob. par. A74).

### *Zrozumienie przez biegłego rewidenta*

45. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie jednostki i jej środowiska oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, aby zidentyfikować te obszary sprawozdań finansowych, w których prawdopodobne jest pojawienie się istotnych nieprawidłowości, i przez to dostarczyć podstawy do projektowania procedur odpowiadających tym obszarom (zob. par. A75–A77).

46. Zrozumienie przez biegłego rewidenta obejmuje następujące zagadnienia (zob. par. A78, A87, A89):

(a) odpowiednie czynniki branżowe, regulacyjne oraz pozostałe zewnętrzne uwarunkowania, w tym mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej;

(b) charakter jednostki, w tym:

(i) jej działalność,

(ii) jej strukturę właścicielską i strukturę nadzoru,

(iii) rodzaje inwestycji, jakich dokonuje i planuje dokonać jednostka,

(iv) sposób zorganizowania jednostki i sposób jej finansowania oraz

(v) cele i strategię jednostki;

(c) system rachunkowości jednostki i dokumentację księgową oraz

d) wybór i zastosowanie polityk rachunkowości przez jednostkę.

### *Projektowanie i przeprowadzanie procedur*

47. W trakcie zbierania wystarczających, odpowiednich, dowodów jako podstawy wniosku na temat sprawozdań finansowych jako całości, biegły rewident projektuje oraz kieruje zapytania i przeprowadza procedury analityczne (zob. par. A79–A83, A87, A89):

(a) aby odnieść się do wszystkich istotnych pozycji sprawozdań finansowych, w tym do ujawnień oraz

(b) aby skupić się na odniesieniu do tych obszarów sprawozdań finansowych, w których prawdopodobne jest pojawienie się istotnych nieprawidłowości.

48. Zapytania biegłego rewidenta kierowane do kierownika jednostki i, jeżeli to właściwe, do innych osób z jednostki, dotyczą następujących zagadnień (zob. par. A84–A87):

(a) w jaki sposób kierownik jednostki ustala znaczące wartości szacunkowe wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,

(b) identyfikacji podmiotów powiązanych oraz transakcji z podmiotami powiązаныmi, w celu identyfikacji tych transakcji,

(c) czy istnieją znaczące, nietypowe lub złożone transakcje, zdarzenia lub kwestie, które wpłynęły lub mogą wpłynąć na sprawozdania finansowe jednostki, w tym:

(i) znaczące zmiany działalności gospodarczej lub operacyjnej jednostki,

(ii) znaczące zmiany warunków umów, które w istotny sposób wpływają na sprawozdania finansowe jednostki, w tym warunków finansowania i umów kredytowych lub warunków kredytowania\*,

(iii) znaczące zapisy księgowe lub inne korekty sprawozdań finansowych,

(iv) znaczące transakcje mające miejsce lub ujęte w czasie bliskim końca okresu sprawozdawczego,

(v) stan wszelkich nieskorygowanych nieprawidłowości zidentyfikowanych w trakcie poprzednich zleceń oraz

(vi) skutki lub możliwe implikacje dla jednostki wynikające z transakcji lub związków z podmiotami powiązаныmi,

---

\* *Przyp. tłum.* W tekście oryginalnym użyto określenia „covenants”, oznaczającego warunki zawarte w umowie kredytowej, które muszą być spełnione w trakcie trwania umowy kredytowej. Niespełnienie warunków w trakcie trwania umowy powoduje najczęściej postawienie kredytu w stan natychmiastowej wymagalności.



- (d) wystąpienia wszelkich faktycznych, podejrzewanych lub domniemanych:
  - (i) oszustw lub nielegalnych działań wpływających na jednostkę oraz
  - (ii) przypadków nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, takich jak prawo i regulacje podatkowe i emerytalne, które uznaje się zazwyczaj za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych,
- (e) czy kierownik jednostki zidentyfikował i odniósł się do zdarzeń, które nastąpiły pomiędzy datą, na którą sporządzono sprawozdania finansowe i datą raportu biegłego rewidenta, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych,
- (f) podstawy oceny kierownika jednostki dotyczącej zdolności jednostki do kontynuacji działalności (zob. par. A88),
- (g) czy występują zdarzenia lub warunki, które budzą wątpliwości odnośnie zdolności jednostki do kontynuacji działalności,
- (h) istotnych zobowiązań, obowiązków umownych lub zobowiązań warunkowych, które wpłynęły lub mogą wpłynąć na sprawozdania finansowe jednostki, w tym ujawnianie informacji oraz
- (i) istotnych transakcji niepieniężnych lub dotyczących nieodpłatnych świadczeń w rozważanym finansowym okresie sprawozdawczym.

49. W trakcie projektowania procedur analitycznych biegły rewident rozważa, czy dane z systemu księgowego jednostki oraz dokumentacja księgowa są odpowiednie dla potrzeb wykonania procedur analitycznych (zob. par. A89–A91).

Procedury odnoszące się do szczególnych okoliczności

Podmioty powiązane

50. Przeprowadzając przegląd biegły rewident pozostaje wyczulony na ustalenia lub informacje mogące wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownik jednostki poprzednio nie zidentyfikował lub nie ujawnił biegłemu rewidentowi.

51. Jeżeli w trakcie przeprowadzania przeglądu biegły rewident zidentyfikuje znaczące transakcje wykraczające poza zwykły zakres działalności gospodarczej jednostki, biegły rewident kieruje do kierownika jednostki zapytanie o:

- (a) rodzaj tych transakcji,
- (b) czy podmioty powiązane mogłyby być w nie zaangażowane oraz
- (c) istnienie (lub jego brak) uzasadnienia gospodarczego dla tych transakcji.

Oszustwo i nieprzestrzeganie prawa lub regulacji

52. Jeżeli istnieją przesłanki wskazujące, że w jednostce miało miejsce oszustwo lub nieprzestrzeganie prawa lub regulacji lub pojawiło się podejrzenie oszustwa lub nieprzestrzegania prawa lub regulacji, biegły rewident:

- (a) informuje o tej kwestii, odpowiednio, właściwy poziom kierownictwa wyższego szczebla lub osoby sprawujące nadzór,
- (b) prosi kierownika jednostki o ocenę wpływu tej kwestii na sprawozdania finansowe, jeżeli jakkolwiek istnieje,
- (c) rozważa wpływ, jeżeli jakkolwiek występuje, oceny skutków oszustwa lub nieprzestrzegania prawa lub regulacji dokonanej przez kierownika jednostki i przekazanej biegłemu rewidentowi, na wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych oraz na raport biegłego rewidenta oraz
- (d) ustala, czy spoczywa na nim odpowiedzialność poinformowania podmiotów zewnętrznych o wystąpieniu lub podejrzeniu oszustwa lub nielegalnych działań (zob. par. A92).

Kontynuacja działalności

53. Przegląd sprawozdań finansowych obejmuje rozważenie zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Rozważając ocenę kierownika jednostki dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident bierze pod uwagę ten sam okres, który został na potrzeby tej oceny przyjęty przez kierownika jednostki, zgodnie z tym, czego wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub prawo lub regulacje, tam gdzie określają one dłuższy okres.

54. Jeżeli w trakcie przeprowadzania przeglądu, biegły rewident dowie się o zdarzeniach lub warunkach, które mogą poddać w istotną wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident (zob. par. A93):

- (a) kieruje do kierownika jednostki zapytania o plany przyszłych działań wpływających na zdolność jednostki do kontynuacji działalności oraz o wykonalność tych planów, a także czy kierownik jednostki uważa, że wynik tych planów poprawi sytuację w zakresie zdolności jednostki do kontynuacji działalności,
- (b) ocenia wyniki tych zapytań w celu rozważenia czy odpowiedzi kierownika jednostki dostarczają wystarczającej podstawy do:

(i) dalszego prezentowania sprawozdań finansowych zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają założenie kontynuacji działalności jednostki lub

(ii) stwierdzenia, że sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone lub w inny sposób wprowadzają w błąd odnośnie zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz

(c) rozważa odpowiedzi kierownika jednostki w świetle wszystkich odnośnych informacji, których biegły rewident jest świadomy w wyniku przeprowadzenia przeglądu.

#### Korzystanie z wyników pracy innych

55. Przeprowadzając przegląd biegły rewident może stanąć przed koniecznością wykorzystania wyników prac wykonanych przez innych biegłych rewidentów lub inne osoby lub organizacje posiadające wiedzę ekspercką w innym obszarze niż rachunkowość lub usługi poświadczające. Jeżeli w trakcie przeprowadzania przeglądu biegły rewident korzysta z wyników prac wykonanych przez innego biegłego rewidenta lub eksperta, biegły rewident podejmuje odpowiednie kroki, aby uzyskać przekonanie, że wyniki wykonanych prac są odpowiednie dla celów biegłego rewidenta (zob. par. A80).

#### *Uzgardnianie sprawozdań finansowych ze stanowiącymi ich podstawę zapisami i dowodami księgowymi*

56. Biegły rewident uzyskuje dowody, że sprawozdania finansowe są zgodne ze stanowiącymi ich podstawę zapisami i dowodami księgowymi jednostki (zob. par. A94).

#### *Dodatkowe procedury, kiedy biegły rewident dowiadyuje się, że sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone*

57. Jeżeli biegły rewident dowiadyuje się o kwestii (kwestiach), które wpływa(-ją) na jego przekonanie, że sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone, biegły rewident projektuje i przeprowadza dodatkowe procedury wystarczające, aby umożliwić biegłemu rewidentowi (zob. par. A95–A99):

(a) stwierdzenie, że jest mało prawdopodobne, aby kwestia (kwestie) powodowała(-y) istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych jako całości lub

(b) ustalenie, że kwestia (kwestie) powoduje(-ą) istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych jako całości.

#### **Zdarzenia po dniu bilansowym**

58. Jeżeli biegły rewident dowiedział się o zdarzeniach, jakie nastąpiły pomiędzy datą, na którą sporządzono sprawozdania finansowe i datą raportu biegłego rewidenta, a które wymagają korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki o skorygowanie tych nieprawidłowości.

59. Biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur dotyczących sprawozdań finansowych po dacie raportu biegłego rewidenta. Jednakże, jeżeli biegły rewident po dacie raportu biegłego rewidenta, ale przed datą udostępnienia sprawozdań finansowych stronom trzecim, staje się świadomy faktów, które gdyby były mu znane w dacie raportu biegłego rewidenta, mogłyby spowodować, że biegły rewident zmieniłby raport, wówczas biegły rewident:

(a) omawia tę kwestię, odpowiednio, z kierownikiem jednostki lub z osobami sprawującymi nadzór,

(b) ustala, czy sprawozdania finansowe wymagają zmiany oraz

(c) jeżeli tak, to kieruje do kierownika jednostki zapytanie, w jaki sposób zamierza on odnieść się do tej kwestii w sprawozdaniach finansowych.

60. Jeżeli kierownik jednostki nie zmienia sprawozdań finansowych w sytuacji, gdy biegły rewident jest przekonany, że należy je zmienić, a raport biegłego rewidenta został już dostarczony jednostce, biegły rewident powiadamia kierownika jednostki oraz osoby sprawujące nadzór, aby nie udostępniały sprawozdań finansowych stronom trzecim dopóki konieczne poprawki nie zostaną wprowadzone. Jeżeli mimo to sprawozdania finansowe zostaną udostępnione bez wprowadzenia koniecznych poprawek, to biegły rewident podejmuje odpowiednie działania zapobiegające poleganiu na raporcie biegłego rewidenta.

#### **Pisemne oświadczenia**

61. Biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki o dostarczenie pisemnego oświadczenia, że kierownik jednostki wywiązał się ze swojej odpowiedzialności sprecyzowanej w ustalonych warunkach zlecenia. Pisemne oświadczenie zawiera zapisy dotyczące tego, że (zob. par. A100–A102):

(a) kierownik jednostki wywiązał się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, jeżeli ma to zastosowanie, za ich rzetelną prezentację, oraz dostarczył biegłemu rewidentowi wszystkie odnośne informacje oraz umożliwił dostęp do informacji zgodnie z warunkami zlecenia oraz

(b) wszystkie transakcje zostały ujęte i odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych.

Jeżeli prawo lub regulacje wymagają od kierownika jednostki złożenia na piśmie publicznych oświadczeń dotyczących jego odpowiedzialności, a biegły rewident stwierdza, że takie oświadczenie dostarcza niektórych lub wszystkich oświadczeń, wymaganych na podstawie podpunktów (a)–(b), to odnośne kwestie ujęte w tego rodzaju publicznych oświadczeniach nie muszą być zamieszczone w pisemnych oświadczeniach.

62. Biegły rewident zwraca się także do kierownika jednostki o pisemne oświadczenia, że kierownik jednostki ujawnił biegłemu rewidentowi (zob. par. A101):

(a) tożsamość podmiotów powiązanych jednostki i wszystkie powiązania oraz transakcje z podmiotami powiązanymi, których kierownik jednostki jest świadomy,

(b) znaczące fakty związane z jakimikolwiek oszustwami lub podejrzanymi oszustwami znanymi kierownikowi jednostki, które mogły wpłynąć na jednostkę,

(c) znane faktyczne lub możliwe przypadki nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, których skutki nieprzestrzegania mają wpływ na sprawozdania finansowe jednostki,

(d) wszystkie informacje odnośnie zastosowania założenia kontynuacji działalności w sprawozdaniach finansowych,

(e) ze wszystkie zdarzenia, które nastąpiły po dacie, na którą sporządzono sprawozdania finansowe, które zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej wymagają korekty lub ujawnienia, zostały ujęte w korektach lub ujawnione,

(f) istotne zobowiązania, obowiązki umowne lub zobowiązania warunkowe, które wpływają lub mogą wpływać na sprawozdania finansowe jednostki, w tym ujawnienia informacji oraz

(g) istotne transakcje niepieniężne lub dotyczące nieodpłatnych świadczeń zawarte przez jednostkę w rozważanym finansowym okresie sprawozdawczym.

63. Jeżeli kierownik jednostki nie dostarczy jednego lub więcej z wymaganych pisemnych oświadczeń, biegły rewident (zob. par. A100):

(a) omawia tę kwestię odpowiednio z kierownikiem jednostki oraz osobami odpowiedzialnymi za nadzór,

(b) ponownie ocenia uczciwość kierownika jednostki oraz ocenia wpływ, jaki może to mieć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) oraz ogólnie na dowody oraz

(c) podejmuje odpowiednie działania, w tym określenie możliwego wpływu na wniosek w raporcie biegłego rewidenta zgodnie z niniejszym standardem.

64. Biegły rewident, jeżeli to właściwe, odmawia sformułowania wniosku na temat sprawozdań finansowych lub wycofuje się ze zlecenia, jeżeli wycofanie jest możliwe zgodnie z obowiązującym prawem lub regulacją, gdy:

(a) biegły rewident stwierdza, że istnieje wystarczająca wątpliwość odnośnie uczciwości kierownika jednostki, taka że pisemne oświadczenia stają się niewiarygodne lub

(b) kierownik jednostki nie dostarcza wymaganych oświadczeń, wymaganych przez paragraf 61.

*Data i okres(-y) objęty(-e) pisemnymi oświadczeniami*

65. Data pisemnych oświadczeń jest możliwie najbliższa dacie raportu biegłego rewidenta, ale nie późniejsza od niej. Pisemne oświadczenia odnoszą się do wszystkich sprawozdań finansowych i okresu (okresów), do których odnosi się raport biegłego rewidenta.

#### **Ocena dowodów uzyskanych w wyniku przeprowadzonych procedur**

66. Biegły rewident ocenia czy wystarczające odpowiednie dowody zostały uzyskane w trakcie wykonanych procedur oraz, jeżeli nie, biegły rewident wykonuje inne procedury, które biegły rewident uważa za konieczne w danych okolicznościach, aby być w stanie sformułować wniosek na temat sprawozdań finansowych (zob. par. A103).

67. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek, biegły rewident omawia, odpowiednio, z kierownikiem jednostki oraz osobami odpowiedzialnymi za nadzór, jaki wpływ, takie ograniczenia, mają na zakres przeglądu (zob. par. A104-A105).

*Ocena wpływu na raport biegłego rewidenta*

68. Biegły rewident ocenia dowody uzyskane w trakcie przeprowadzonych procedur, aby określić ich wpływ na raport biegłego rewidenta (zob. par. A103).

#### **Sformułowanie wniosku biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych**

*Rozważenie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w odniesieniu do sprawozdań finansowych*

69. Formułując wniosek na temat sprawozdań finansowych biegły rewident:

(a) ocenia, czy sprawozdania finansowe w odpowiedni sposób odwołują się lub opisują mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (zob. par. A106–A107);

(b) rozważa, czy w kontekście wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i wyników przeprowadzonych procedur:

(i) terminologia zastosowana w sprawozdaniach finansowych, w tym nazwa każdego ze sprawozdań finansowych, jest odpowiednia,

(ii) sprawozdania finansowe należycie ujawniają, wybrane i zastosowane, polityki rachunkowości,

(iii) wybrane i zastosowane polityki rachunkowości są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i są odpowiednie,

(iv) ustalone przez kierownika jednostki wartości szacunkowe wydają się racjonalne,

(v) informacje zaprezentowane w sprawozdaniach finansowych wydają się przydatne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe oraz

(vi) sprawozdania finansowe dostarczają odpowiednich ujawnień, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniach finansowych (zob. par. A108–A110).

70. Biegły rewident rozważa wpływ:

(a) nieskorygowanych nieprawidłowości zidentyfikowanych w trakcie przeglądu oraz ubiegłorocznego przeglądu sprawozdań finansowych jednostki na sprawozdania finansowe jako całość oraz

(b) jakościowych aspektów praktyk księgowych jednostki, w tym przesłanek możliwej stronniczości osądów kierownika jednostki (zob. par. A111–A112).

71. Jeżeli sprawozdania finansowe są sporządzane przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji, rozważania biegłego rewidenta obejmują także (zob. par. A109):

(a) ogólną prezentację, strukturę i treść sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami oraz

(b) czy sprawozdania finansowe, w tym odnośne informacje dodatkowe, wydają się odzwierciedlać zasadnicze transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający, odpowiednio, rzetelną prezentację lub przekazanie prawdziwego i rzetelnego obrazu, w kontekście sprawozdań finansowych jako całości.

#### *Forma wniosku*

72. Wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych, bez względu na to, czy jest niezmodyfikowany czy zmodyfikowany, jest formułowany w odpowiedniej formie w kontekście ramowych założeń sprawozdawczości finansowej stosowanych w sprawozdaniach finansowych.

#### *Wniosek niezmodyfikowany*

73. Biegły rewident formułuje w raporcie biegłego rewidenta wniosek niezmodyfikowany na temat sprawozdań finansowych jako całości, jeżeli biegły rewident uzyskał ograniczoną pewność, aby móc stwierdzić, że biegły rewident nie zauważył nic, co kazałoby mu sądzić, że sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

74. Jeżeli biegły rewident formułuje niezmodyfikowany wniosek, biegły rewident stosuje odpowiednio, jedno z poniższych wyrażen, chyba że inne są wymogi prawa lub regulacji (zob. par. A113-A114):

(a) „Na podstawie naszego przeglądu, nie zauważyliśmy nic, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe nie prezentują rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie dają prawdziwego i rzetelnego obrazu), ... zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub

(b) „Na podstawie naszego przeglądu, nie zauważyliśmy nic, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń zgodności).

#### *Wniosek zmodyfikowany*

75. Biegły rewident formułuje w raporcie biegłego rewidenta wniosek zmodyfikowany na temat sprawozdań finansowych jako całości, gdy:

(a) biegły rewident ustalił, na podstawie wykonanych procedur oraz uzyskanych dowodów, że sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone lub

(b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów dotyczących jednej lub więcej pozycji sprawozdań finansowych, które są istotne w stosunku do sprawozdań finansowych jako całości.

76. Jeżeli biegły rewident modyfikuje wniosek sformułowany na temat sprawozdań finansowych, biegły rewident:

(a) używa, odpowiednio, nagłówka „Wniosek z zastrzeżeniem”, „Wniosek negatywny” lub „Odmowa sformułowania wniosku” dla oznaczenia akapitu zawierającego wniosek w raporcie biegłego rewidenta oraz

(b) zamieszcza opis kwestii będącej podstawą modyfikacji pod odpowiednim nagłówkiem (np. odpowiednio, „Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem”, „Uzasadnienie wniosku negatywnego” lub „Uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku”), w wydzielonym akapicie raportu biegłego rewidenta umieszczonym bezpośrednio przed akapitem zawierającym wniosek (zwany dalej „akapitem zawierającym uzasadnienie wniosku”).

Sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone

77. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone, biegły rewident formułuje:

(a) wniosek z zastrzeżeniem, gdy biegły rewident stwierdza, że wpływ na sprawozdania finansowe kwestii będących podstawą modyfikacji jest istotny, ale nie rozległy lub

(b) wniosek negatywny, gdy wpływ na sprawozdania finansowe kwestii będących podstawą modyfikacji jest zarówno istotny, jak i rozległy.

78. Jeżeli biegły rewident formułuje wniosek z zastrzeżeniem na temat sprawozdań finansowych z powodu istotnej nieprawidłowości, biegły rewident stosuje, odpowiednio, jedno z następujących sformułowań, chyba że inne są wymagane przez prawo lub regulację:

(a) „Na podstawie naszego przeglądu, z wyjątkiem skutków kwestii, które zostały opisane w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem, nie zauważyliśmy nic, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe nie przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie przedstawiają prawdziwego i rzetelnego obrazu), ... zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub

(b) „Na podstawie naszego przeglądu, z wyjątkiem skutków kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem, nie zauważyliśmy nic, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń zgodności).

79. Jeżeli biegły rewident formułuje wniosek negatywny na temat sprawozdań finansowych, biegły rewident stosuje, odpowiednio, jedno z następujących sformułowań, chyba że inne jest wymagane przez prawo lub regulację:

(a) „Na podstawie naszego przeglądu, ze względu na znaczenie kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku negatywnego, sprawozdania finansowe nie przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie dają prawdziwego i rzetelnego obrazu), ... zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub

(b) „Na podstawie naszego przeglądu, ze względu na znaczenie kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku negatywnego, sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń zgodności).

80. W akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku, w związku z istotnymi nieprawidłowościami, które stanowią podstawę albo dla wniosku z zastrzeżeniem albo dla wniosku negatywnego, biegły rewident:

(a) opisuje i przedstawia liczbowo finansowe skutki nieprawidłowości, jeżeli istotna nieprawidłowość jest związana z konkretnymi kwotami w sprawozdaniach finansowych (w tym z ilościowymi ujawnieniami informacji), chyba że jest to niewykonane w praktyce, w którym to przypadku biegły rewident stwierdza tę niewykonalność,

(b) wyjaśnia, na czym polega zniekształcenie ujawnień informacji, jeżeli istotna nieprawidłowość jest związana z opisowymi ujawnieniami informacji lub

(c) opisuje rodzaj pominiętych informacji, jeżeli istotna nieprawidłowość jest związana z brakiem ujawnień informacji wymagających ujawnienia. Biegły rewident zamieszcza pominięte ujawnienia, jeżeli jest to wykonalne, chyba że zabrania tego prawo lub regulacja.

Niemожność uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów

81. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie sformułować wniosku na temat sprawozdań finansowych ze względu na niemożność uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów, biegły rewident:

(a) formułuje wniosek z zastrzeżeniem, jeżeli biegły rewident stwierdza, że możliwy wpływ niewykrytych nieprawidłowości, jeżeli występują, na sprawozdania finansowe mógłby być istotny, ale nie rozległy lub

(b) odmawia sformułowania wniosku, jeżeli biegły rewident stwierdza, że możliwy wpływ niewykrytych nieprawidłowości, jeżeli występują, na sprawozdania finansowe mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy.

82. Biegły rewident wycofuje się ze zlecenia, jeżeli następujące warunki są spełnione (zob. par. A115-A117):

(a) ze względu na ograniczenia zakresu przeglądu narzucone przez kierownika jednostki po tym, gdy biegły rewident zaakceptował zlecenie, biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek na temat sprawozdań finansowych,

(b) biegły rewident ustalił, że możliwy wpływ niewykrytych nieprawidłowości na sprawozdania finansowe jest istotny i rozległy oraz

(c) wycofanie jest to dozwolone zgodnie z prawem lub regulacją.

83. Jeżeli biegły rewident formułuje wniosek z zastrzeżeniem na temat sprawozdań finansowych ze względu na niemożność uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów, biegły rewident stosuje, odpowiednio, jedno z poniższych sformułowań, chyba że inne jest wymagane przez prawo lub regulację:

(a) „Na podstawie naszego przeglądu, z wyjątkiem możliwego wpływu kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem, nie zauważyliśmy nic, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe nie przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie dają prawdziwego i rzetelnego obrazu), ... zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji), lub

(b) „Na podstawie naszego przeglądu, z wyjątkiem możliwego wpływu kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem, nie zauważyliśmy nic, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń zgodności).

84. Podczas wyrażania odmowy sformułowania wniosku na temat sprawozdań finansowych biegły rewident stwierdza w akapicie zawierającym wniosek, że:

(a) ze względu na znaczenie kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku, biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek na temat sprawozdań finansowych oraz

(b) w związku z powyższym, biegły rewident nie formułuje wniosku na temat sprawozdań finansowych.

85. W akapicie zawierającym podstawę wniosku, w powiązaniu albo z wnioskiem z zastrzeżeniem ze względu na niemożność uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów lub jeżeli biegły rewident odmawia sformułowania wniosku, biegły rewident zamieszcza przyczynę (przyczyny) niemożności uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów.

### **Raport biegłego rewidenta**

86. Raport biegłego rewidenta z przeglądu ma formę pisemną i zawiera następujące elementy (zob. par. A118–A121, A142, A144):

(a) tytuł, który jasno wskazuje, że jest to raport niezależnego biegłego rewidenta z usługi przeglądu;

(b) adresata (adresatów), zgodnie z tym co jest wymagane w okolicznościach danego zlecenia;

(c) akapit wprowadzający, który:

(i) identyfikuje sprawozdania finansowe objęte przeglądem, w tym identyfikuje tytuł każdego ze sprawozdań tworzących zestaw sprawozdań finansowych oraz datę i okres objęty przez każde ze sprawozdań finansowych,

(ii) odwołuje się do podsumowania znaczących polityk rachunkowości i innych informacji objaśniających oraz

(iii) stwierdza, że sprawozdania finansowe podlegały przeglądowi;

(d) opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sporządzenie sprawozdań finansowych, w tym wyjaśnienie, że kierownik jednostki jest odpowiedzialny za (zob. par. A122–A125):

(i) ich sporządzenie zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, jeżeli ma to zastosowanie, na ich rzetelną prezentację,

(ii) taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uzna za konieczną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdań finansowych niezawierających istotnych nieprawidłowości, spowodowanych oszustwem lub błędem;

(e) jeżeli sprawozdania finansowe są sprawozdaniami finansowymi specjalnego przeznaczenia:

(i) opis celu sporządzenia sprawozdań finansowych oraz, jeżeli to konieczne, zamierzonych użytkowników lub odwołanie do informacji dodatkowej w sprawozdaniach finansowych specjalnego przeznaczenia, która zawiera tę informację oraz

(ii) jeżeli kierownik jednostki ma możliwość wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przy sporządzaniu takich sprawozdań finansowych, odwołanie w ramach wyjaśnienia odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdania finansowe do odpowiedzialności kierownika jednostki za ustalenie, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są możliwe do zaakceptowania w danych okolicznościach;

(f) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za sformułowanie wniosku na temat sprawozdań finansowych, w tym odwołanie do niniejszego standardu oraz, jeżeli jest to odpowiednie, do mających zastosowanie prawa lub regulacji (zob. par. A126-127, A143);

(g) opis przeglądu sprawozdań finansowych i jego ograniczenia oraz następujące stwierdzenia (zob. par. A128):

(i) przegląd zgodnie z niniejszym standardem jest usługą o ograniczonej pewności,

(ii) biegły rewident przeprowadza procedury, składające się przede wszystkim z kierowania zapytań do kierownika jednostki i, odpowiednio, innych osób z jednostki, a także stosowania procedur analitycznych i ocenia uzyskane dowody oraz

(iii) procedury wykonywane w trakcie przeglądu są znacząco mniejsze niż te wykonywane w trakcie badania przeprowadzanego zgodnie z międzynarodowymi standardami badania (MSB) i w związku z tym, biegły rewident nie wyraża opinii z badania sprawozdań finansowych;

(h) akapit z nagłówkiem „Wniosek”, który zawiera:

(i) wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych jako całości zgodny, odpowiednio, z paragrafami 72-85 oraz

(ii) odwołanie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, w tym identyfikację systemu prawnego, z którego pochodzą ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które nie są Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) lub Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (zob. par. A129–A130);

(i) jeżeli wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych jest zmodyfikowany:

(i) akapit pod odpowiednim nagłówkiem, który zawiera zmodyfikowany wniosek biegłego rewidenta zgodnie z paragrafami, odpowiednio, 72 i 75-85 oraz

(ii) akapit, pod odpowiednim nagłówkiem, zawierający opis kwestii będących podstawą modyfikacji (zob. par. A131);

(j) odwołanie do obowiązku biegłego rewidenta, nałożonego niniejszym standardem, przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych;

(k) datę raportu biegłego rewidenta (zob. par. A138–A141);

(l) podpis biegłego rewidenta oraz (zob. par. A132)

(m) adres biegłego rewidenta w miejscu prowadzenia działalności.

#### *Akapit zawierający objaśnienie i akapit dotyczący innych kwestii w raporcie biegłego rewidenta*

##### *Akapit zawierający objaśnienie*

87. Biegły rewident może uznać za konieczne zwrócenie uwagi użytkowników na kwestię zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniach finansowych, która zgodnie z osądem biegłego rewidenta jest tak ważna, że ma kluczowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników. W takich przypadkach biegły rewident zamieszcza w raporcie biegłego rewidenta „Akapit zawierający objaśnienie” pod warunkiem, że biegły rewident uzyskał wystarczające odpowiednie dowody, aby móc stwierdzić, że jest mało prawdopodobne, iż prezentacja kwestii w sprawozdaniach finansowych została istotnie zniekształcona. Taki akapit odnosi się tylko do informacji, która została zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniach finansowych.

88. Raport biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia zawiera akapit zawierający objaśnienie, w którym uczula się użytkowników raportu biegłego rewidenta, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i, w konsekwencji, te sprawozdania finansowe mogą nie być odpowiednie dla innego celu (zob. par. A133–A134).

89. Biegły rewident zamieszcza akapit zawierający objaśnienie bezpośrednio po akapicie zawierającym wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych pod nagłówkiem „Akapit zawierający objaśnienie” lub innym odpowiednim nagłówkiem.

##### *Akapit dotyczący innych kwestii*

90. Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne, aby poinformować o kwestii innej niż zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, która zgodnie z osądem biegłego rewidenta ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników przeglądu, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub raportu biegłego rewidenta i nie jest to zabronione przez prawo lub regulacje, biegły rewident robi to w akapicie raportu biegłego rewidenta opatrzonym nagłówkiem „Inne kwestie” lub innym odpowiednim nagłówkiem.

##### *Inne obowiązki sprawozdawcze*

91. Biegły rewident może zostać poproszony o uwzględnienie w raporcie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych innych obowiązków sprawozdawczych, które mają charakter dodatkowy w stosunku do obowiązku sporządzenia raportu biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych wynikającego z niniejszego standardu. W takich przypadkach te inne obowiązki sprawozdawcze biegły rewident ujmuje w oddzielnej sekcji raportu biegłego rewidenta zatytułowanej „Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” lub w inny sposób właściwy dla treści tej sekcji, zamieszczonej po sekcji raportu zatytułowanej „Raport na temat sprawozdań finansowych” (zob. par. A135–A137).

#### *Data raportu biegłego rewidenta*

92. Biegły rewident datuje raport biegłego rewidenta nie wcześniej niż data, na którą biegły rewident uzyskał wystarczające odpowiednie dowody stanowiące podstawę wniosku biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych, w tym jest przekonany, że (zob. par. A138–A141):

(a) wszystkie sprawozdania wchodzące w skład sprawozdań finansowych, w tym powiązane informacje dodatkowe, tam gdzie ma to zastosowanie, zostały sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,

(b) osoby uprawnione potwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za te sprawozdania finansowe.

#### **Dokumentacja**

93. Przygotowanie dokumentacji z przeglądu dostarcza dowody, że przegląd został przeprowadzony zgodnie z niniejszym standardem i wymogami prawnymi i regulacyjnymi, jeżeli mają zastosowanie, oraz dostarcza wystarczającą i odpowiednią ewidencję będącą podstawą dla raportu biegłego rewidenta. Biegły rewident dokumentuje następujące aspekty zlecenia w sposób terminowy, wystarczający do tego, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu wcześniejszych związków ze zleceniem, zrozumienie (zob. par. A145):

(a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur w celu spełnienia wymogów niniejszego standardu i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,

(b) wyników uzyskanych dzięki procedurom oraz wniosków biegłego rewidenta sformułowanych na podstawie tych wyników oraz

(c) znaczących kwestii, które pojawiły się podczas zlecenia, wniosków biegłego rewidenta z nimi związanych oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych przy dochodzeniu do tych wniosków.

94. Dokumentując rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur wymaganych przez niniejszy standard, biegły rewident ewidencjonuje:

(a) kto wykonał daną pracę i datę ukończenia tej pracy oraz

(b) kto dokonał przeglądu prac wykonanych w celu kontroli jakości zlecenia oraz datę i zakres tego przeglądu.

95. Biegły rewident dokumentuje także rozmowy z kierownikiem jednostki, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami, mające znaczenie dla przeprowadzenia przeglądu znaczących kwestii pojawiających się w trakcie zlecenia, w tym charakter tych kwestii.

96. Jeżeli podczas wykonywania zlecenia biegły rewident zidentyfikował informację, która jest niezgodna z ustaleniami biegłego rewidenta dotyczącymi znaczących kwestii mających wpływ na sprawozdania finansowe, to biegły rewident dokumentuje sposób odniesienia się do tej niezgodności.

\* \* \*

#### **Materiały dotyczące stosowania i inne materiały objaśniające**

##### **Zakres niniejszego standardu** (zob. par. 1-2)

A1. W trakcie przeprowadzania przeglądu sprawozdań finansowych biegły rewident może być zobowiązany do przestrzegania wymogów prawnych lub regulacyjnych, które mogą różnić się od wymogów ustalonych w niniejszym standardzie. Pomimo, że biegły rewident może uznać niektóre aspekty niniejszego standardu za pomocne w tych okolicznościach, to biegły rewident ponosi odpowiedzialność za zapewnienie zgodności ze wszystkimi odnośnymi obowiązkami prawnymi, regulacyjnymi i zawodowymi.

##### *Przeglądy informacji finansowych komponentów w kontekście badania sprawozdań finansowych grupy jednostek*

A2. Usługi przeglądu zgodnie z niniejszym standardem mogą być wymagane przez biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe grupy jednostek<sup>6</sup> dla jednostek składowych (komponentów). Takiemu zleceniu przeglądu przeprowadzanemu zgodnie z niniejszym standardem może towarzyszyć polecenie od

---

<sup>6</sup> MSB 600, *Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy)* – uwagi szczególne, paragraf A52.



biegłego rewidenta grupy, aby wykonać dodatkową pracę lub procedury potrzebne w danych okolicznościach usługi badania grupy.

*Powiązania z MSKJ 1 (zob. par. 4)*

**A3.** MSKJ 1 dotyczy obowiązków firmy w zakresie ustalenia i stosowania systemu kontroli jakości usług atestacyjnych, w tym zleceń przeglądu. Obowiązki te są ukierunkowane na stworzenie w firmie:

- systemu kontroli jakości i
- powiązanych polityk, zaprojektowanych tak, aby osiągnąć cel systemu kontroli jakości oraz procedur firmy, aby wdrożyć i monitorować zgodność z tymi politykami, w tym z politykami i procedurami odnoszącymi się do następujących elementów:
  - odpowiedzialność w zakresie przywództwa za jakość w firmie,
  - odpowiednie wymogi etyczne,
  - akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz poszczególnych zleceń,
  - zasoby ludzkie,
  - przeprowadzenie zlecenia,
  - monitoring.

**A4.** W myśl MSKJ 1 firma ma obowiązek stworzyć i stosować system kontroli jakości, aby uzyskać wystarczającą pewność, że:

(a) firma i jej personel przestrzega zawodowych standardów oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych oraz

(b) raporty wydawane przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie w danych okolicznościach<sup>7</sup>.

**A5.** Wymogi krajowe, które dotyczą odpowiedzialności firmy za stworzenie i stosowanie systemu kontroli jakości są co najmniej tak wymagające jak MSKJ 1, jeżeli odnoszą się do wszystkich elementów, do których odnosi się paragraf A3 i narzucają firmie obowiązki, które osiągają cele wymogów ustalonych w MSKJ 1.

**Zlecenie przeglądu historycznych sprawozdań finansowych (zob. par. 5-8, 14)**

**A6.** Przeglądy sprawozdań finansowych mogą być przeprowadzane w szerokim zakresie jednostek, które mogą się różnić pod względem rodzaju lub wielkości lub poziomu złożoności ich sprawozdawczości finansowej. W niektórych systemach prawnych przegląd sprawozdań finansowych pewnych rodzajów jednostek może także podlegać lokalnym przepisom prawa lub regulacjom oraz powiązanim wymogom raportowania.

**A7.** Przeglądy mogą być przeprowadzane w różnorodnych okolicznościach. Na przykład mogą być wymagane w przypadku jednostek, które są zwolnione z określonego przez prawo lub regulacje obowiązku badania. Przeglądy mogą być także przeprowadzane na zasadach dobrowolności, np. w związku ze sprawozdawczością finansową wynikającą z ustaleń zawartych w umowach prawa prywatnego lub w celu wsparcia umów o finansowanie.

**Cele (zob. par. 15)**

**A8.** Niniejszy standard wymaga od biegłego rewidenta odmowy sformułowania wniosku na temat sprawozdań finansowych, jeżeli:

(a) biegły rewident wydaje raport lub ma obowiązek wydania raportu ze zlecenia oraz

(b) biegły rewident nie jest w stanie sformułować wniosku na temat sprawozdań finansowych ze względu na niemożność uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów i biegły rewident stwierdza, że możliwy wpływ niewykrytych nieprawidłowości na sprawozdanie finansowe, jeżeli występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy.

**A9.** Sytuacja niemożności uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów w trakcie zlecenia przeglądu (określana jako ograniczenie zakresu) może wynikać z:

(a) okoliczności będących poza kontrolą jednostki,

(b) okoliczności dotyczących rodzaju lub rozłożenia w czasie pracy biegłego rewidenta lub

(c) ograniczeń narzuconych przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór nad jednostką.

**A10.** Niniejszy standard określa wymogi i wytyczne dla biegłego rewidenta napotykanego ograniczenie zakresu, zarówno przed akceptacją usługi przeglądu, jak i w trakcie zlecenia.

**Definicje (zob. par. 16)**

*Stosowanie terminów „Kierownik jednostki” i „Osoby sprawujące nadzór”*

**A11.** Odpowiednie obowiązki kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór będą się różnić pomiędzy systemami prawnymi i pomiędzy jednostkami różnego rodzaju. Różnice te wpływają na sposób stosowania niniejszego standardu przez biegłego rewidenta w stosunku do kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór. W związku z tym sformułowanie „kierownik jednostki i, gdzie ma to zastosowanie, osoby sprawujące

---

<sup>7</sup> MSKJ 1, paragraf 11.

nadzór” użyte w różnych miejscach niniejszego standardu ma za zadanie zwrócić uwagę biegłego rewidenta na fakt, że różne środowiska jednostek mogą mieć różnych kierowników jednostki i struktury nadzoru oraz rozwiązania.

**A12.** Różne obowiązki związane ze sporządzaniem informacji finansowych oraz z zewnętrzną sprawozdawczością finansową będą dotyczyły albo kierownika jednostki albo osób sprawujących nadzór, zależnie od czynników takich jak:

- zasoby i struktura jednostki oraz
- odpowiednie role kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór w jednostce określone w odpowiednich przepisach prawa lub regulacji lub, jeżeli jednostka nie podlega regulacjom, we wszelkich formalnych ustaleniach przyjętych dla jednostki w zakresie nadzoru lub obowiązku rozliczenia się (np. zapisanych w umowach, statutach lub w innego rodzaju dokumentach założycielskich jednostki).

Na przykład, w małych jednostkach często nie ma podziału na role związane z kierowaniem i nadzorowaniem. W większych jednostkach, kierownik jednostki jest często odpowiedzialny za prowadzenie działalności gospodarczej lub operacyjnej jednostki i za sprawozdawczość, podczas gdy osoby sprawujące nadzór nadzorują kierownictwo. W niektórych systemach prawnych odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdań finansowych jednostki jest obowiązkiem prawnym osób sprawujących nadzór, a w innych systemach prawnych obowiązek ten spoczywa na kierowniku jednostki.

*Ograniczona pewność – stosowanie terminu „Wystarczające odpowiednie dowody” (zob. par. 17(f))*

**A13.** Wystarczające odpowiednie dowody są wymagane, aby uzyskać ograniczoną pewność, aby wesprzeć wniosek biegłego rewidenta. Dokumentacja z natury ma charakter narastający i jest przede wszystkim uzyskiwana z procedur przeprowadzanych w trakcie przeglądu.

**Wykonanie przeglądu zgodnie z niniejszym standardem** (zob. par. 18)

**A14.** Niniejszy standard nie jest nadrzędny w stosunku do praw i regulacji odnoszących się do przeglądu sprawozdań finansowych. W przypadku, gdy te prawa i regulacje różnią się od wymogów niniejszego standardu, przegląd przeprowadzony tylko zgodnie z tymi prawami i regulacjami nie będzie automatycznie zgodny z niniejszym standardem.

**Wymogi etyczne** (zob. par. 21)

**A15.** Część A Kodeksu IESBA określa fundamentalne zasady etyki zawodowej, których muszą przestrzegać biegli rewidentzi, oraz dostarcza koncepcyjnych ramowych założeń stosowania tych zasad. Fundamentalnymi zasadami są:

- (a) uczciwość,
- (b) obiektywizm,
- (c) kompetencje zawodowe i należyta staranność,
- (d) zachowanie tajemnicy oraz
- (e) profesjonalna postawa.

Część B Kodeksu IESBA ilustruje sposób, w jaki koncepcyjne ramowe założenia powinny być stosowane w szczególnych sytuacjach. W ramach przestrzegania Kodeksu IESBA wymagane jest identyfikowanie i właściwe reagowanie na zagrożenia dla przestrzegania przez biegłego rewidenta odpowiednich wymogów etycznych.

**A16.** W przypadku przeprowadzania zleceń przeglądu sprawozdań finansowych kodeks IESBA wymaga, aby biegły rewident zachował niezależność od jednostki, której sprawozdania finansowe są przedmiotem przeglądu. Kodeks IESBA określa, że na niezależność składa się niezależność umysłu i niezależność wizerunku. Niezależność biegłego rewidenta zabezpiecza zdolność biegłego rewidenta do sformułowania wniosku wolnego od wpływów mogących zdyskredytować ten wniosek. Niezależność zwiększa zdolność biegłego rewidenta do działania uczciwego, zachowania obiektywizmu i utrzymywania postawy zawodowego sceptycyzmu.

## **Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd**

*Zawodowy sceptycyzm* (zob. par. 22)

**A17.** Zawodowy sceptycyzm jest niezbędny dla krytycznej oceny dowodów w trakcie przeglądu. Przejawia się to w zadawaniu pytań dotyczących niespójności, prześledzeniu sprzecznych dowodów, poddawaniu w wątpliwość wiarygodności odpowiedzi na zapytania oraz innych informacji uzyskanych od kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór. Polega także na rozważeniu, czy dowody uzyskane w świetle danych okoliczności zlecenia są wystarczające i odpowiednie.

**A18.** Zawodowy sceptycyzm polega na pozostawianiu wyczulonym, np. na:

- dowody niespójne z innymi uzyskanymi dowodami,
- informacje podważające wiarygodność dokumentów oraz odpowiedzi na zapytania, wykorzystywanych jako dowody,

- warunki mogące wskazywać na możliwość oszustwa,
- wszelkie inne okoliczności wskazujące na potrzebę przeprowadzenia dodatkowych procedur.

**A19.** Zachowanie zawodowego sceptycyzmu podczas przeglądu jest niezbędne, jeśli biegły rewident zamierza zmniejszyć ryzyko:

- przeoczenia nietypowych okoliczności,
- nadmiernego uogólniania przy wyciąganiu wniosków na podstawie uzyskanych dowodów,
- stosowania nieodpowiednich założeń przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur przeprowadzonych w trakcie przeglądu oraz ocenie ich wyników.

**A20.** Nie można oczekiwać od biegłego rewidenta, że pominie wcześniejsze doświadczenie dotyczące rzetelności i uczciwości kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór. Tym niemniej przekonanie, że kierownik jednostki oraz osoby sprawujące nadzór są rzetelne i uczciwe nie zwalnia biegłego rewidenta z konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu ani nie zezwala biegłemu rewidentowi na poprzestanie na dowodach, które są nieodpowiednie dla celów przeglądu.

*Zawodowy osąd (zob. par. 23)*

**A21.** Zawodowy osąd jest kluczowy dla właściwego przeprowadzenia usługi przeglądu. Wynika to z tego, że interpretacja odpowiednich wymogów etycznych i wymogów niniejszego standardu oraz konieczność podejmowania uzasadnionych decyzji podczas przeprowadzania zlecenia przeglądu wymagają zastosowania w odniesieniu do faktów i okoliczności zlecenia odpowiedniej wiedzy i doświadczenia. Zawodowy osąd jest w szczególności niezbędny:

- w odniesieniu do decyzji dotyczących istotności oraz rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur stosowanych dla spełnienia wymogów niniejszego standardu i zgromadzenia dowodów,
- gdy dokonuje się oceny, czy dowody uzyskane w trakcie przeprowadzonych procedur zmniejszają ryzyko zlecenia do poziomu akceptowalnego w okolicznościach zlecenia,
- gdy rozważa się osądy kierownika jednostki związane ze stosowaniem mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- gdy formułuje się wniosek na temat sprawozdań finansowych na podstawie uzyskanych dowodów, w tym rozważa racjonalność szacunków kierownika jednostki dokonanych w związku ze sporządzaniem sprawozdań finansowych.

**A22.** Wyróżniającą cechą zawodowego osądu oczekiwanego od biegłego rewidenta jest to, że jest on dokonywany przez biegłego rewidenta, którego wyszkolenie, wiedza i doświadczenie, w tym zastosowanie umiejętności i technik w zakresie usług atestacyjnych, pozwoliły na rozwijanie kompetencji niezbędnych do osiągnięcia racjonalnych osądów. Konsultacje podczas zlecenia dotyczące trudnych lub spornych spraw, zarówno w ramach zespołu wykonującego zlecenie, jak i między członkami zespołu wykonującego zlecenie, a innymi osobami na odpowiednim szczeblu z wewnątrz jednostki lub spoza niej, pomagają biegłemu rewidentowi w dokonywaniu uzasadnionych i racjonalnych osądów.

**A23.** Dokonywanie zawodowego osądu w trakcie poszczególnych zleceń opiera się na faktach i okolicznościach znanych biegłemu rewidentowi podczas zlecenia, w tym:

- wiedzy zdobytej w trakcie zleceń przeprowadzonych w odniesieniu do sprawozdań finansowych jednostki w poprzednich okresach, jeżeli ma to zastosowanie,
- zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, w tym jej systemu rachunkowości, oraz zastosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w branży, w której działa jednostka,
- zakresu, w jakim sporządzenie i prezentacja sprawozdań finansowych wymaga dokonania osądu przez kierownika jednostki.

**A24.** Zawodowy osąd może być oceniony na podstawie tego, czy dokonany osąd odzwierciedla kompetentne zastosowanie zasad usług atestacyjnych i zasad rachunkowości oraz czy jest odpowiedni w świetle faktów i okoliczności, które były znane biegłemu rewidentowi przed datą raportu biegłego rewidenta, i spójny z nimi.

**A25.** Zawodowy osąd powinien być dokonywany podczas zlecenia. Konieczne jest również jego odpowiednie udokumentowanie zgodnie z wymogami niniejszego standardu. Zawodowego osądu nie należy wykorzystywać jako usprawiedliwienia dla decyzji, które nie znalazłyby uzasadnienia w faktach i okolicznościach dotyczących zlecenia lub w uzyskanych dowodach.

**Kontrola jakości na poziomie zlecenia (zob. par. 24-25)**

**A26.** Umiejętności i techniki z zakresu usług atestacyjnych obejmują:

- zastosowanie zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu do planowania i przeprowadzania usługi atestacyjnej, w tym uzyskiwanie i ocenę dowodów,
- zrozumienie systemów informacyjnych oraz roli i ograniczeń kontroli wewnętrznej,
- powiązanie rozważań dotyczących istotności i ryzyka badania z rodzajem, czasem przeprowadzenia i zakresem procedur przeglądu,

- zastosowanie procedur odpowiednich dla zlecenia przeglądu, które mogą zawierać inne rodzaje procedur jako dodatek do zapytań i procedur analitycznych (takie jak inspekcja, ponowne przeliczenie, ponowne wykonanie, obserwacja i potwierdzenie),

- systematyczne działanie w zakresie dokumentacji oraz

- zastosowanie umiejętności i praktyk odpowiednich dla pisania raportów z usług atestacyjnych.

**A27.** W kontekście systemu kontroli jakości firmy, zespoły wykonujące zlecenie odpowiadają za wdrożenie procedur kontroli jakości mających zastosowanie do danego zlecenia oraz dostarczają firmie odpowiednich informacji, aby umożliwić funkcjonowanie tej części systemu kontroli jakości firmy, która odnosi się do niezależności.

**A28.** Działania partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz odpowiednie informacje przekazywane innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, w kontekście przyjęcia przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie odpowiedzialności za całościową jakość każdego zlecenia przeglądu, podkreślają fakt, że jakość jest kluczowa w przeprowadzaniu zlecenia przeglądu, oraz znaczenie dla jakości zlecenia przeglądu:

- (a) wykonywania pracy, która spełnia zawodowe standardy oraz wymogi prawne i regulacyjne,

- (b) przestrzegania mających zastosowanie polityk i procedur kontroli jakości firmy,

- (c) wydawania raportu ze zlecenia, który jest odpowiedni w danych okolicznościach,

- (d) zdolności zespołu wykonującego zlecenie do zgłoszenia swoich wątpliwości bez obawy na działania odwetowe.

**A29.** Zespół wykonujący zlecenie może polegać na systemie kontroli jakości firmy, chyba że informacje dostarczone przez firmę lub strony trzecie wskazują na coś innego. Na przykład, zespół wykonujący zlecenie może polegać na systemie kontroli jakości firmy w odniesieniu do:

- kompetencji personelu przez jego rekrutację i formalne szkolenie,

- niezależności przez gromadzenie i komunikowanie odpowiednich informacji dotyczących niezależności,

- utrzymywania relacji z klientem przez systemy akceptacji i kontynuacji relacji,

- przestrzegania wymogów prawnych i regulacyjnych przez proces monitorowania.

Rozważając słabości zidentyfikowane w systemie kontroli jakości firmy, które mogą wpływać na zlecenie przeglądu, partner odpowiedzialny za zlecenie może rozważyć środki podjęte przez firmę, aby usunąć te słabości.

**A30.** Słabość w systemie kontroli jakości firmy niekoniecznie wskazuje, że przegląd nie został wykonany zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi, lub że raport biegłego rewidenta nie był odpowiedni.

*Wyznaczenie zespołów wykonujących zlecenie (zob. par. 25(b))*

**A31.** Podczas rozważania odpowiednich kompetencji i możliwości oczekiwanych od zespołu wykonującego zlecenie jako całości, partner odpowiedzialny za zlecenie może wziąć pod uwagę takie kwestie jak:

- zrozumienie i praktyczne doświadczenie zespołu uzyskane w związku z odpowiednim szkoleniem i udziałem w przeglądach o podobnej charakterystyce i złożoności,

- zrozumienie przez zespół standardów zawodowych oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,

- techniczna wiedza ekspercka zespołu, w tym wiedza ekspercka w zakresie odpowiednich technologii informacyjnych oraz obszarów specjalistycznych rachunkowości lub usług atestacyjnych,

- wiedza zespołu na temat odpowiednich branży, w których działa klient,

- zdolność zastosowania zawodowego osądu,

- zrozumienie polityk i procedur kontroli jakości firmy.

*Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem i zlecenia przeglądu (zob. par. 25(d)(i))*

**A32.** MSKJ 1 wymaga, aby firma przed akceptacją zlecenia od nowego klienta uzyskała informacje, które uznaje za niezbędne w danych okolicznościach, podejmując decyzję o kontynuowaniu dotychczasowego zlecenia oraz rozważając akceptację nowego zlecenia dotychczasowego klienta. Informacje pomagające partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie w ustaleniu, czy akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz zlecenia przeglądu są odpowiednie, mogą obejmować informacje dotyczące:

- uczciwości głównych właścicieli, kluczowego kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór oraz

- znaczących kwestii, które pojawiły się w trakcie bieżącego lub wcześniejszego przeglądu oraz ich wpływu na kontynuację relacji z klientem.

**A33.** Jeśli partner odpowiedzialny za zlecenie ma powód, aby wątpić w uczciwość kierownika jednostki w stopniu, który prawdopodobnie wpłynie na właściwe wykonanie przeglądu, zgodnie z niniejszym standardem, nie jest wskazane akceptowanie zlecenia, chyba że wymaga tego prawo lub regulacja, gdyż może to prowadzić do kojarzenia biegłego rewidenta ze sprawozdaniami finansowymi jednostki w nieodpowiedni sposób.

**Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem i zleceń przeglądu (zob. par. 29)**

**A34.** Biegły rewident rozważa kontynuowanie zlecenia oraz odpowiednie wymogi etyczne, w tym wymogi niezależności w trakcie całego zlecenia, ponieważ zdarzają się zmiany warunków i okoliczności. Przeprowadzenie wstępnych procedur dotyczących kontynuacji zlecenia i oceny odpowiednich wymogów etycznych (w tym niezależności) na początku zlecenia uzasadnia decyzje i działania biegłego rewidenta przed przeprowadzeniem innych znaczących działań w ramach zlecenia.

*Czynniki wpływające na akceptację i kontynuację relacji z klientem i zleceń przeglądu (zob. par. 29)*

**A35.** Usługi atestacyjne mogą być zaakceptowane tylko wtedy, gdy zlecenie przejawia pewne cechy<sup>8</sup> sprzyjające osiągnięciu celów biegłego rewidenta wyszczególnionych dla zlecenia.

*Racjonalny cel (zob. par. 29(a)(i))*

**A36.** Może być mało prawdopodobne, że istnieje racjonalny cel zlecenia, jeżeli np.:

- (a) wystąpiło znaczące ograniczenie zakresu pracy biegłego rewidenta,
- (b) biegły rewident podejrzewa, że strona zlecająca zamierza łączyć nazwisko biegłego rewidenta ze sprawozdaniami finansowymi w nieodpowiedni sposób lub
- (c) zamierzeniem zlecenia jest spełnienie wymogów zgodności z odpowiednim prawem lub regulacją, ale takie prawo lub regulacja wymagają, aby sprawozdania finansowe zostały zbadane.

*Przegląd jest odpowiedni (zob. par. 29(a)(ii))*

**A37.** Gdy wstępne zrozumienie okoliczności zlecenia przez biegłego rewidenta wskazuje, że akceptacja zlecenia przeglądu nie byłaby właściwa, biegły rewident może rozważyć zarekomendowanie podjęcia się innego rodzaju zlecenia. Zależnie od okoliczności, biegły rewident może uważać, np., że przeprowadzenie usługi badania byłoby bardziej odpowiednie niż przegląd. W innych przypadkach, jeżeli okoliczności zlecenia uniemożliwiają wykonanie usługi atestacyjnej, biegły rewident może zarekomendować, odpowiednio, usługę kompilacji lub zlecenie w zakresie innych usług księgowych.

*Informacje niezbędne do wykonania usługi przeglądu (zob. par. 29(c))*

**A38.** Przykładem, gdzie biegły rewident może mieć powód, by wątpić w dostępność informacji niezbędnych do przeprowadzenia przeglądu lub w ich wiarygodność, jest sytuacja, gdy istnieje podejrzenie, że dokumentacja księgową niezbędną dla celów przeprowadzenia procedur analitycznych jest znacząco niedokładna lub niekompletna. Wymogu rozważenia tej okoliczności nie wiąże się z pojawiającą się niekiedy w trakcie przeglądu koniecznością udzielenia pomocy kierownikowi jednostki przez rekomendowanie korygujących zapisów, które są wymagane w celu zakończenia sprawozdań finansowych sporządzonych przez kierownika jednostki.

*Warunki wstępne akceptacji zlecenia przeglądu (zob. par. 30)*

**A39.** Niniejszy standard wymaga także, aby biegły rewident, przed akceptacją zlecenia przez biegłego rewidenta, upewnił się co do pewnych kwestii, w przypadku których konieczna jest zgoda biegłego rewidenta i kierownika jednostki i które znajdują się pod kontrolą jednostki.

*Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (zob. par. 30(a))*

**A40.** Kryterium akceptacji usługi atestacyjnej jest to, aby kryteria<sup>9</sup>, do których odwołuje się definicja usługi atestacyjnej, były odpowiednie i dostępne dla zamierzonych użytkowników<sup>10</sup>. Na potrzeby niniejszego standardu mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dostarczają kryteriów, którymi posługuje się biegły rewident w celu wykonania przeglądu sprawozdań finansowych, w tym, jeśli ma to zastosowanie, rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, podczas gdy inne są ramowymi założeniami zgodności. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wyznaczają formę i treść sprawozdań finansowych, w tym to, co składa się na pełen zestaw sprawozdań finansowych.

*Akceptowalność mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej*

**A41.** Nie mając możliwości do zaakceptowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, kierownik jednostki nie posiada odpowiednich zasad sporządzania sprawozdań finansowych, a biegły rewident nie posiada odpowiednich kryteriów przeglądu sprawozdań finansowych.

**A42.** Określenie przez biegłego rewidenta akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zastosowanych w sprawozdaniach finansowych, jest dokonywane w kontekście zrozumienia przez biegłego rewidenta, kim są zamierzeni użytkownicy sprawozdań finansowych. Zamierzeni użytkownicy to osoba, osoby lub grupa osób, dla których biegły rewident przygotowuje raport. Biegły rewident może nie być w stanie

<sup>8</sup> Założenia koncepcyjne usług atestacyjnych, paragraf 17.

<sup>9</sup> Założenia koncepcyjne usług atestacyjnych, paragraf 34.

<sup>10</sup> Założenia koncepcyjne usług atestacyjnych, paragraf 17(b)(ii).

zidentyfikować wszystkich tych, którzy przeczytają raport z usługi atestacyjnej, w szczególności wtedy, gdy jest duża liczba osób, które mają do niego dostęp.

**A43.** W wielu przypadkach, wobec braku przesłanek wskazujących na coś przeciwnego, biegły rewident może założyć, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są akceptowalne (np. ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalone w danym systemie prawnym przez prawo lub regulację do stosowania przy sporządzaniu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia dla pewnego rodzaju jednostek).

**A44.** Czynniki, które są istotne dla określenia przez biegłego rewidenta akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane do sporządzania sprawozdań finansowych obejmują:

- charakterystykę jednostki (np. czy jest to jednostka prowadząca działalność gospodarczą, jednostka sektora publicznego lub organizacja nie działająca dla zysku),
- cel sprawozdań finansowych (np. czy są one sporządzane w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb w zakresie informacji finansowych szerokiego grona użytkowników lub potrzeb w zakresie informacji finansowych szczególnych użytkowników),
- charakterystykę sprawozdań finansowych (np. czy sprawozdania finansowe stanowią pełen zestaw sprawozdań finansowych, czy pojedyncze sprawozdanie finansowe),
- czy odnośne prawo lub regulacje określają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

**A45.** Jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastosowane do sporządzenia sprawozdań finansowych nie są akceptowalne ze względu na cel sprawozdań finansowych, a kierownik jednostki nie zgadza się na zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które w opinii biegłego rewidenta są akceptowalne, to niniejszy standard wymaga, aby biegły rewident odmówił wykonania zlecenia.

**A46.** Po akceptacji usługi przeglądu mogą pojawić się słabości mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sugerujące, że ramowe założenia nie są akceptowalne. Jeżeli prawo lub regulacje nie nakazują stosowania tych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, to kierownik jednostki może podjąć decyzję o przyjęciu innych ramowych założeń, które są akceptowalne. Jeżeli kierownik jednostki to robi, to niniejszy standard wymaga, aby biegły rewident uzgodnił z kierownikiem jednostki nowe warunki usługi przeglądu, aby odzwierciedlić zmianę mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Odpowiedzialność kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór (zob. par. 30(b), 37(e))

**A47.** Sprawozdania finansowe objęte przeglądem są tymi w jednostce, które zostały sporządzone przez kierownika jednostki pod nadzorem osób sprawujących nadzór. Niniejszy standard nie nakłada odpowiedzialności na kierownika jednostki i osoby sprawujące nadzór, ani nie uchyla prawa i regulacji odnoszących się odpowiednio do ich odpowiedzialności. Jednakże przegląd zgodnie z niniejszym standardem jest przeprowadzany na podstawie przesłanki, że kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór, jeżeli ma to zastosowanie, potwierdzili przyjęcie na siebie pewnej odpowiedzialności mającej fundamentalne znaczenie dla przeprowadzenia przeglądu. Przegląd sprawozdań finansowych nie zwalnia kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności.

**A48.** W ramach odpowiedzialności za sporządzanie sprawozdań finansowych od kierownika jednostki wymaga się dokonywania osądów podczas ustalania wartości szacunkowych, które są racjonalne w danych okolicznościach, oraz dokonywania wyboru i stosowania odpowiednich polityk rachunkowości. Osądów tych dokonuje się w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

**A49.** Z powodu znaczenia warunków wstępnych dla podjęcia się przeglądu sprawozdań finansowych, niniejszy standard wymaga od biegłego rewidenta, aby przed akceptacją zlecenia przeglądu uzyskał od kierownika jednostki potwierdzenie, że rozumie on swoją odpowiedzialność. Biegły rewident może uzyskać potwierdzenie kierownika jednostki w formie ustnej lub pisemnej. Jednakże potwierdzenie kierownika jednostki powinno zostać następnie zamieszczone w pisemnych warunkach zlecenia.

**A50.** Jeżeli kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór, gdzie jest to odpowiednie, nie potwierdzają lub nie potwierdzą swojej odpowiedzialności w związku ze sprawozdaniami finansowymi, zaakceptowanie zlecenia nie jest właściwe, chyba że prawo lub regulacja wymagają od biegłego rewidenta dokonania tego. W sytuacji, gdy od biegłego rewidenta wymagane jest zaakceptowanie zlecenia przeglądu, może zaistnieć konieczność wytłumaczenia przez biegłego rewidenta kierownikowi jednostki i osobom sprawującym nadzór, gdy są to różne organy, ważności tych kwestii i ich wpływu na zlecenie.

*Dodatkowe rozważania, gdy sformułowania w raporcie biegłego rewidenta określa prawo lub regulacja (zob. par. 34-35)*

**A51.** Niniejszy standard wymaga, aby biegły rewident nie stwierdzał zgodności z niniejszym standardem, chyba że biegły rewident przestrzegwał wszystkich wymogów niniejszego standardu, które są odpowiednie dla zlecenia przeglądu. Prawo lub regulacja mogą określać kwestie związane ze zleceniem, które zazwyczaj powodowałyby, że biegły rewident odmówi wykonania zlecenia, jeżeli jest to możliwe, np. wówczas, gdy:

- biegły rewident uważa, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez prawo lub regulację nie są akceptowalne lub
- określony format lub treść raportu biegłego rewidenta znacząco różnią się od formatu i treści wymaganych przez niniejszy standard.

Zgodnie z niniejszym standardem przegląd przeprowadzony w tych sytuacjach nie jest zgodny z niniejszym standardem i biegły rewident nie może wyrażać zgodności z niniejszym standardem w raporcie wydanym dla zlecenia. Pomimo, że nie jest dozwolone, aby biegły rewident wyrażał zgodność z niniejszym standardem, to jednak zachęca się biegłych rewidentów do stosowania niniejszego standardu, w tym wymogów dotyczących raportowania w zakresie, w jakim jest to wykonalne. Gdy jest to właściwe, aby uniknąć nieporozumień, biegły rewident może rozważyć włączenie do raportu oświadczenia, że przegląd nie został przeprowadzony zgodnie z niniejszym standardem.

#### *Uzgodnienie warunków zlecenia*

List intencyjny lub inna forma pisemnej umowy (zob. par. 37)

**A52.** W interesie zarówno kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór, jak i biegłego rewidenta jest to, aby biegły rewident wysłał list intencyjny przed rozpoczęciem wykonywania zlecenia przeglądu, aby pomóc w uniknięciu nieporozumień w związku ze zleceniem.

Forma i treść listu intencyjnego

**A53.** Forma i treść listu intencyjnego może być różna dla każdego zlecenia. Dodatkowo oprócz włączenia kwestii wymaganych przez niniejszy standard, list intencyjny może odwoływać się np. do:

- ustaleń dotyczących zaangażowania w zlecenie przeglądu innych biegłych rewidentów i ekspertów,
- ustaleń, które mają być dokonane z poprzednim biegłym rewidentem, jeśli ma to zastosowanie, w przypadku początkowego zlecenia,
- faktu, że przegląd nie spełni żadnych wymogów ustawowych ani wymogów stron trzecich dotyczących badania,
- oczekiwania, że kierownik jednostki dostarczy biegłemu rewidentowi pisemne oświadczenia,
- zgody kierownika jednostki na informowanie biegłego rewidenta o faktach, które mogą wpływać na sprawozdania finansowe, o których wystąpieniu kierownik jednostki może się dowiedzieć w okresie od daty raportu biegłego rewidenta do daty publikacji sprawozdań finansowych,
- prośby do kierownika jednostki o potwierdzenie otrzymania listu intencyjnego oraz zgody na warunki zlecenia, które w nim przedstawiono.

Przegląd komponentów grup jednostek

**A54.** Biegły rewident przeprowadzający badanie sprawozdań finansowych grupy jednostek może poprosić, aby biegły rewident przeprowadził przegląd informacji finansowych jednostki będącej komponentem grupy. W zależności od instrukcji biegłego rewidenta grupy, przegląd informacji finansowych komponentu może zostać przeprowadzony zgodnie z niniejszym standardem. Biegły rewident grupy może także wyszczególnić dodatkowe procedury, które mają uzupełniać pracę wykonaną w związku z przeglądem przeprowadzonym zgodnie z niniejszym standardem. Gdy biegły rewident przeprowadzający przegląd jest biegłym rewidentem badającym sprawozdania finansowe jednostki będącej komponentem, przegląd nie jest przeprowadzany zgodnie z niniejszym standardem.

Odpowiedzialność kierownika jednostki określona przez prawo lub regulację (zob. par. 37(e))

**A55.** Jeżeli w okolicznościach danego zlecenia biegły rewident stwierdzi, że nie ma potrzeby zamieszczenia pewnych warunków zlecenia w liście intencyjnym, biegły rewident jest nadal zobowiązany do uzyskania wymaganej przez niniejszy standard pisemnej umowy od kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór, gdzie jest to odpowiednie, że potwierdzają oni i rozumieją swoją odpowiedzialność określoną przez niniejszy standard. W tej pisemnej umowie mogą zostać użyte sformułowania stosowane przez prawo lub regulację, jeżeli prawo lub regulacja określa odpowiedzialność kierownika jednostki, która jest równoważna w skutkach z tą opisaną w niniejszym standardzie.

Przykładowy list intencyjny (zob. par. 37)

**A56.** Przykład ilustrujący listu intencyjnego dla zlecenia przeglądu znajduje się w Załączniku 1 do niniejszego standardu.

Usługi cykliczne (zob. par. 38)

**A57.** Biegły rewident może podjąć decyzję, aby nie wysyłać nowego listu intencyjnego lub innej pisemnej umowy w każdym okresie. Jednakże następujące czynniki mogą wskazywać na to, że odpowiednie jest

zaktualizowanie warunków przeglądu lub przypomnienie kierownikowi jednostki i osobom sprawującym nadzór, jeżeli to odpowiednie, o dotychczasowych warunkach zlecenia:

- jakiegokolwiek oznaki, że kierownik jednostki błędnie rozumie cel i zakres przeglądu,
- wszelkie zaktualizowane lub szczególne warunki zlecenia,
- niedawna zmiana kierownictwa wyższego szczebla jednostki,
- znacząca zmiana struktury właścicielskiej jednostki,
- znacząca zmiana charakterystyki lub rozmiaru działalności jednostki,
- zmiana wymogów prawnych lub regulacyjnych dotyczących jednostki,
- zmiana mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

#### *Akceptacja zmiany warunków zlecenia przeglądu*

Prośba o zmianę warunków zlecenia przeglądu (zob. par. 39)

**A58.** Prośba jednostki skierowana do biegłego rewidenta, aby zmienić warunki zlecenia przeglądu może wynikać z czynników obejmujących:

- zmianę okoliczności wpływających na zapotrzebowanie na usługę,
- niezrozumienie charakteru pierwotnie uzgodnionego przeglądu,
- ograniczenie zakresu przeglądu, narzucone przez kierownika jednostki lub spowodowane przez inne okoliczności.

**A59.** Zmiana okoliczności wpływających na wymagania jednostki lub niezrozumienie dotyczące charakteru pierwotnie zamówionej usługi mogą być uznane za racjonalną podstawę prośby o zmianę warunków zlecenia przeglądu.

**A60.** Jednak zmiana może nie być uznana za racjonalną, jeżeli okazuje się, że dotyczy ona informacji, które są niepoprawne, niekompletne lub z innego powodu niezadowalające. Przykładem mogłaby być sytuacja, kiedy biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów dla istotnej pozycji sprawozdań finansowych, a kierownik jednostki prosi go o zmianę zlecenia na zlecenie usługi pokrewnej, aby uniknąć sformułowania wniosku zmodyfikowanego przez biegłego rewidenta.

Prośba o zmianę rodzaju zlecenia (zob. par 40)

**A61.** Przed uzgodnieniem zmiany usługi przeglądu na inny rodzaj zlecenia lub usługi pokrewnej, biegły rewident, który został zatrudniony do przeprowadzenia przeglądu zgodnie z niniejszym standardem może potrzebować ocenić, poza sprawami, do których odwołuje się niniejszy standard, wszelkie prawne lub umowne konsekwencje tej zmiany.

**A62.** Jeżeli biegły rewident stwierdza, że istnieje racjonalne uzasadnienie dla zmiany zlecenia przeglądu na inny rodzaj zlecenia lub zlecenie usługi pokrewnej, praca wykonana w ramach przeglądu do dnia zmiany może być odpowiednią dla zmienionego zlecenia. Niemniej wymagana do wykonania praca oraz raport, który należy wydać, powinny być odpowiednie dla zaktualizowanego zlecenia. Aby uniknąć dezorientowania czytelnika, raport dotyczący innego zlecenia lub usługi pokrewnej nie powinien odwoływać się do:

- (a) pierwotnego zlecenia przeglądu lub
- (b) żadnych procedur, które mogły być przeprowadzone w ramach pierwotnego zlecenia przeglądu, za wyjątkiem sytuacji, gdy zlecenie przeglądu zostało zmienione na zlecenie przeprowadzenia uzgodnionych procedur i dlatego odwołanie do przeprowadzonych procedur jest zwykłym elementem raportu.

#### **Komunikowanie się z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór** (zob. par. 42)

**A63.** W trakcie usługi przeglądu komunikacja biegłego rewidenta z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór przybiera formę:

- (a) zapytań, które biegły rewident kieruje w trakcie przeprowadzania procedur przeglądu oraz
- (b) innych wiadomości, w kontekście utrzymania skutecznej dwustronnej komunikacji służącej zrozumieniu pojawiających się kwestii oraz rozwijaniu konstruktywnych roboczych relacji na potrzeby zlecenia.

**A64.** Odpowiedni czas komunikowania się będzie różny w zależności od okoliczności zlecenia. Odnosne czynniki obejmują znaczenie i charakter sprawy oraz każde działanie, którego podjęcia oczekuje się od kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór. Na przykład stosowne może być przekazanie informacji o znaczącej trudności napotkanej podczas przeglądu, tak szybko jak to jest wykonalne, jeśli kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór są w stanie pomóc biegłemu rewidentowi w przezwycięzeniu tej trudności.

**A65.** Prawo lub regulacja może ograniczać komunikowanie przez biegłego rewidenta określonych kwestii osobom sprawującym nadzór. Na przykład prawo lub regulacja może w szczególności zabraniać komunikowania się lub innych działań, które mogą zaszkodzić śledztwu przeprowadzanemu przez odpowiednie władze z uwagi na faktyczne lub podejrzewane nielegalne działania. W niektórych okolicznościach potencjalny konflikt między zobowiązaniem biegłego rewidenta do zachowania tajemnicy, a obowiązkiem przekazania



informacji może być złożony. W takich przypadkach biegły rewident może rozważyć zasięgnięcie porady prawnej.

#### *Komunikowanie kwestii dotyczących przeglądu*

**A66.** Kwestie, które zgodnie z niniejszym standardem należy zakomunikować kierownikowi jednostki lub osobom sprawującym nadzór, jeżeli jest to odpowiednie, mogą obejmować:

- odpowiedzialność biegłego rewidenta za przegląd, o której mowa w liście intencyjnym lub w innej odpowiedniej formie pisemnej umowy;
- znaczące ustalenia z przeglądu, np.:
  - poglądy biegłego rewidenta na temat znaczących jakościowych aspektów praktyki rachunkowości jednostki, w tym polityk rachunkowości, wartości szacunkowych i ujawnień w sprawozdaniach finansowych,
  - znaczące ustalenia wynikające z przeprowadzenia procedur, w tym sytuacje, w których biegły rewident rozważał przeprowadzenie dodatkowych procedur, koniecznych zgodnie z niniejszym standardem. Biegły rewident może potrzebować potwierdzenia, że osoby sprawujące nadzór w ten sam sposób rozumieją fakty i okoliczności mające znaczenie dla szczególnych transakcji lub zdarzeń,
  - pojawiające się kwestie, które mogą prowadzić do modyfikacji wniosku biegłego rewidenta,
  - znaczące trudności, o ile wystąpiły, napotkane w trakcie przeglądu, np. niedostępność oczekiwanych informacji, nieoczekiwana niemożność uzyskania dowodów, które biegły rewident uważa za niezbędne dla przeglądu lub ograniczenia narzucone na biegłego rewidenta przez kierownika jednostki. W niektórych okolicznościach takie trudności mogą stanowić ograniczenie zakresu, które jeśli nie zostanie odpowiednio potraktowane przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór, może prowadzić do modyfikacji wniosku biegłego rewidenta lub do wycofania się biegłego rewidenta z realizacji zlecenia w określonych okolicznościach.

**A67.** W niektórych jednostkach różne osoby są odpowiedzialne za zarządzanie i nadzór nad jednostką. W takich okolicznościach, na kierowniku jednostki może spoczywać odpowiedzialność za informowanie osób sprawujących nadzór o kwestiach znaczących dla pełnienia nadzoru. Komunikowanie przez kierownika jednostki osobom sprawującym nadzór kwestii, które zobowiązany jest zakomunikować biegły rewident, nie zwalnia biegłego rewidenta z odpowiedzialności za ich zakomunikowanie także osobom sprawującym nadzór. Jednakże komunikowanie tych kwestii przez kierownika jednostki może wpływać na formę lub termin komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór.

#### *Komunikowanie się ze stronami trzecimi*

**A68.** W niektórych systemach prawnych biegły rewident może być na mocy prawa lub regulacji zobowiązany np. do:

- poinformowania organu regulacyjnego lub ciała egzekucyjnego o określonych kwestiach komunikowanych osobom sprawującym nadzór. Na przykład w niektórych systemach prawnych biegły rewident ma obowiązek informowania władz o nieprawidłowościach w przypadku, gdy kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór nie podjęły działań naprawczych,
- dostarczenia odpowiednim organom regulacyjnym lub finansującym kopii określonych raportów przygotowanych dla osób sprawujących nadzór lub, w niektórych przypadkach, uczynienie takich raportów publicznie dostępnymi.

**A69.** Z wyjątkiem przypadku, kiedy prawo lub regulacja wymaga dostarczenia stronie trzeciej kopii pisemnej komunikacji z osobom sprawującym nadzór, biegły rewident może być zobowiązany do uzyskania na to wcześniejszej zgody kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór, zanim będzie mógł to uczynić.

## **Wykonanie zlecenia**

#### *Istotność przy przeglądzie sprawozdań finansowych (zob. par. 43)*

**A70.** Rozważania biegłego rewidenta dotyczące istotności są dokonywane w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej omawiają koncepcję istotności w kontekście sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych. Mimo, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą omawiać istotność w różny sposób, generalnie wyjaśniają, że:

- nieprawidłowości, w tym pominięcia, uznaje się za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych,
- osądy dotyczące istotności dokonywane są w świetle okoliczności towarzyszących i wpływają na nie wielkość lub rodzaj nieprawidłowości, bądź połączenie ich obydwu oraz
- osądy dotyczące kwestii, które są istotne dla użytkowników sprawozdań finansowych opierają się na rozważeniu powszechnych potrzeb w zakresie informacji finansowych użytkowników traktowanych jako grupa.

Możliwy wpływ nieprawidłowości na szczególnych pojedynczych użytkowników, których potrzeby mogą znacznie się różnić, nie jest rozważany.

A71. Jeżeli występuje w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej omówienie koncepcji istotności, to stanowi to punkt odniesienia dla biegłego rewidenta przy ustalaniu istotności dla przeglądu. Jeżeli nie występuje, to wcześniejsze rozważania stanowią dla biegłego rewidenta taki punkt odniesienia.

A72. Określenie istotności przez biegłego rewidenta jest kwestią zawodowego osądu i ma na nią wpływ postrzeganie przez biegłego rewidenta potrzeb zamierzonych użytkowników sprawozdań finansowych. W tym kontekście racjonalne dla biegłego rewidenta jest założenie, że użytkownicy:

- mają racjonalną wiedzę o działalności gospodarczej i ekonomicznej oraz rachunkowości, a także gotowość przyswajania informacji ze sprawozdań finansowych z racjonalną skrupulatnością,
- rozumieją, że sprawozdania finansowe są sporządzane, prezentowane i przeglądane do pewnych poziomów istotności,
- rozpoznają nieodłączną niepewność w wycenie wartości opartych na wykorzystaniu szacunków, osądu i rozważeniu przyszłych zdarzeń oraz
- podejmują decyzje racjonalne ekonomicznie na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych.

Ponadto, możliwy wpływ nieprawidłowości na szczególnych użytkowników, których potrzeby informacyjne mogą się znacząco różnić, nie jest zazwyczaj rozważany, chyba że przegląd został zlecony dla sprawozdań finansowych, które w zamierzeniu mają spełnić specyficzne potrzeby szczególnych użytkowników.

A73. Osąd biegłego rewidenta dotyczący tego, co jest istotne w związku ze sprawozdaniami finansowymi jako całością jest taki sam bez względu na poziom pewności uzyskany przez biegłego rewidenta jako podstawa dla sformułowania wniosku na temat sprawozdań finansowych.

Weryfikacja istotności (zob. par. 44)

A74. Wyznaczona przez biegłego rewidenta istotność dla sprawozdań finansowych jako całości może wymagać weryfikacji w takcie zlecenia w wyniku:

- zmian okoliczności, które nastąpiły podczas przeglądu (np. podjęcie decyzji o zbyciu ważniejszej części działalności gospodarczej jednostki),
- nowych informacji lub zmiany rozumienia przez biegłego rewidenta jednostki oraz jej otoczenia w wyniku przeprowadzenia procedur przeglądu zgodnie z niniejszym standardem (np. jeżeli w trakcie przeglądu okazuje się, że rzeczywiste wyniki finansowe prawdopodobnie są znacząco różne od przewidywanych na koniec roku wyników finansowych, a które zostały wykorzystane początkowo do określenia istotności dla sprawozdań finansowych jako całości).

*Zrozumienie jednostki przez biegłego rewidenta* (zob. par. 45-46)

A75. Biegły rewident wykorzystuje zawodowy osąd do ustalania zakresu zrozumienia jednostki i jej otoczenia wymaganego do przeprowadzenia przeglądu sprawozdań finansowych jednostki zgodnie z niniejszym standardem. Pierwszą kwestią, jaką rozważa biegły rewident jest to, czy uzyskane zrozumienie jest wystarczające, aby osiągnąć cele biegłego rewidenta dla przeglądu. Wnikliwość i rozległość ogólnego zrozumienia osiągniętego przez biegłego rewidenta są mniejsze niż posiadane przez kierownika jednostki.

A76. Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia jest ciągłym dynamicznym procesem gromadzenia, aktualizowania i analizowania informacji w trakcie zlecenia przeglądu. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie jednostki i wykorzystuje to zrozumienie interaktywnie w trakcie przeprowadzania zlecenia i aktualizuje je, jak tylko zachodzą zmiany w uwarunkowaniach i okolicznościach zlecenia. Wstępne procedury akceptacji i kontynuacji zlecenia w momencie rozpoczynania zlecenia przeglądu są oparte na wstępnym zrozumieniu jednostki i okoliczności zlecenia przez biegłego rewidenta. W przypadku kontynuowanej relacji z klientem, zrozumienie jednostki przez biegłego rewidenta opiera się na wiedzy uzyskanej z wcześniejszych zleceń wykonywanych przez biegłego rewidenta w związku ze sprawozdaniami finansowymi i innymi informacjami finansowymi jednostki.

A77. Zrozumienie jednostki stanowi punkt odniesienia, w ramach którego biegły rewident planuje i przeprowadza (wykonuje) przegląd oraz dokonuje zawodowego osądu podczas zlecenia. W szczególności, zrozumienie jednostki powinno być dla biegłego rewidenta wystarczające, aby był on w stanie zidentyfikować obszary w sprawozdaniach finansowych, gdzie istotne nieprawidłowości prawdopodobnie mogą się pojawić, aby uzasadnić podejście biegłego rewidenta do projektowania i przeprowadzania procedur odpowiadających tym obszarom.

A78. W trakcie uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, biegły rewident może także rozważyć:

- czy jednostka jest komponentem grupy jednostek lub jednostką stowarzyszoną innej jednostki,
- złożoność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,

- obowiązki lub wymogi sprawozdawczości finansowej jednostki oraz to, czy takie obowiązki lub wymogi wynikają z mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji lub z kontekstu dobrowolnych ustaleń w zakresie sprawozdawczości finansowej określonych w ramach sformalizowanych umów dotyczących nadzoru lub wywiązania się z odpowiedzialności, np. na podstawie umownych ustaleń ze stronami trzecimi,
- odnośne przepisy prawa i regulacji, które uznaje się zasadniczo za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień informacji w sprawozdaniach finansowych, takie jak prawa i regulacje dotyczące podatków i świadczeń emerytalnych,
- poziom rozwoju struktury zarządczej i nadzorczej jednostki odnoszącej się do zarządzania i sprawowania nadzoru nad dokumentacją księgową oraz systemami sprawozdawczości finansowej jednostki, które leżą u podstaw sporządzania sprawozdań finansowych. Mniejsze jednostki często mają mniejszą liczbę pracowników, co może wpływać na sposób sprawowania nadzoru przez kierownika jednostki. Na przykład podział obowiązków może nie być wykonalny. Jednakże w małych jednostkach zarządzanych przez właściciela, zarządzający właściciel może być w stanie bardziej skutecznie sprawować nadzór niż w przypadku większej jednostki. Taki nadzór może rekompensować generalnie bardziej ograniczone możliwości podziału obowiązków,
- „przykład idący z góry” (ang. *tone at the top*) oraz środowisko kontroli jednostki, przez które jednostka reaguje na ryzyka dotyczące sprawozdawczości finansowej oraz przestrzegania obowiązków sprawozdawczych jednostki,
- poziom rozwoju i złożoności systemów rachunkowości finansowej i sprawozdawczości jednostki oraz powiązanych kontroli, za pomocą których jest prowadzona dokumentacja księgowa jednostki i powiązane informacje,
- procedury jednostki dotyczące zapisywania, klasyfikowania i sumowania transakcji, gromadzenia informacji do zamieszczenia w sprawozdaniach finansowych i powiązanych informacji do ujawnienia,
- rodzaje kwestii wymagających korekt księgowych w sprawozdaniach finansowych jednostki za wcześniejsze okresy.

*Projektowanie i przeprowadzanie procedur (zob. par. 47, 55)*

**A79.** Na zaplanowany rodzaj, czas oraz zakres procedur, które biegły rewident uznaje za konieczne, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody jako podstawę dla wniosku na temat sprawozdań finansowych jako całości wpływają:

(a) wymogi niniejszego standardu oraz

(b) wymogi określone przez obowiązujące prawo lub regulację, w tym dodatkowe wymogi sprawozdawcze zawarte w obowiązującym prawie lub regulacjach.

**A80.** Gdy biegły rewident został zatrudniony do wykonania przeglądu sprawozdań finansowych grupy jednostek, planowany rodzaj, czas i zakres procedur dla przeglądu są nakierowane na osiągnięcie celów bieglego rewidenta dla przeglądu, określonych w niniejszym standardzie, lecz w kontekście sprawozdań finansowych grupy.

**A81.** Wymogi niniejszego standardu związane z projektowaniem i dokonywaniem zapytań i procedur analitycznych oraz procedur odnoszących się do szczególnych okoliczności, są zaprojektowane tak, aby umożliwić biegłemu rewidentowi osiągnięcie celów wyszczególnionych w niniejszym standardzie. Okoliczności zleceń przeglądu różnią się znacząco i, w związku z tym, mogą istnieć okoliczności, gdy biegły rewident może uznać za efektywne lub skuteczne zaprojektowanie i przeprowadzenie innych procedur. Na przykład, jeżeli w trakcie uzyskiwania zrozumienia jednostki biegły rewident dowiadyuje się o znaczącej umowie, biegły rewident może wybrać przeczytanie umowy.

**A82.** Fakt, że biegły rewident może uznać za konieczne przeprowadzenie innych procedur nie zmienia celu bieglego rewidenta, jakim jest uzyskanie ograniczonej pewności związanej ze sprawozdaniami finansowymi jako całością.

*Znaczące lub wyjątkowe transakcje*

**A83.** Biegły rewident może rozważyć przegląd dowodów i zapisów księgowych w celu identyfikacji znaczących lub wyjątkowych transakcji, które mogą wymagać szczególnej uwagi w trakcie przeglądu.

*Zapytania (zob. par. 46-48)*

**A84.** W trakcie przeglądu zapytania uwzględniają poszukiwanie informacji u kierownika jednostki oraz innych osób z jednostki, których uzyskanie biegły rewident uważa za odpowiednie w okolicznościach zlecenia. Biegły rewident może także rozszerzyć zapytania w celu uzyskania niefinansowych danych, jeżeli jest to odpowiednie. Ocena odpowiedzi udzielonych przez kierownika jednostki stanowi integralną część procesu kierowania zapytań.

**A85.** W zależności od okoliczności zlecenia, zapytania mogą także uwzględniać zapytania o:

- działania podjęte na posiedzeniach właścicieli, osób sprawujących nadzór oraz komitetów złożonych z tych osób oraz przebieg innych posiedzeń, o ile miały miejsce, które wywierają wpływ na informacje i ujawnienia zawarte w sprawozdaniach finansowych,

- korespondencję, którą jednostka otrzymała lub spodziewa się otrzymać od organów regulacyjnych,

- kwestie wynikłe w trakcie stosowania innych procedur. Kierując dalsze zapytania związane ze zidentyfikowanymi niespójnościami, biegły rewident rozważa racjonalność i spójność odpowiedzi kierownika jednostki w świetle rezultatów uzyskanych z innych procedur oraz wiedzy biegłego rewidenta i zrozumienia jednostki i branży, w której prowadzi ona swoją działalność.

**A86.** Dowody uzyskane poprzez kierowanie zapytań są często głównym źródłem dowodów dotyczących zamiarów kierownika jednostki. Jednakże, dostępne informacje potwierdzające zamiary kierownictwa mogą być ograniczone. W takim przypadku zrozumienie historii kierownika jednostki w zakresie wykonania jego ogłoszonych wcześniej zamiarów, ogłaszanych przez kierownika jednostki powodów wyboru określonego kierunku działań oraz zdolności kierownika jednostki do realizowania określonego kierunku działań może dostarczać odpowiednich informacji potwierdzających dowody uzyskane poprzez kierowanie zapytań. Zastosowanie zawodowego sceptycyzmu przy ocenie odpowiedzi udzielonych przez kierownika jednostki jest ważne, aby umożliwić biegłemu rewidentowi ocenę, czy istnieją jakiegokolwiek kwestie, które mogłyby spowodować u biegłego rewidenta przekonanie, że sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone.

**A87.** Przeprowadzanie procedur polegających na kierowaniu zapytań pomaga biegłemu rewidentowi także w uzyskiwaniu lub aktualizowaniu przez biegłego rewidenta zrozumienia jednostki i jej otoczenia, aby był on w stanie zidentyfikować obszary, w których prawdopodobnie mogą pojawić się istotne nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych.

Zapytania o zdolność jednostki do kontynuowania działalności (zob. par. 48(f))

**A88.** Często w mniejszych jednostkach kierownik jednostki może nie mieć przygotowanej oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, ale zamiennie może polegać na znajomości działalności gospodarczej oraz przewidywanych perspektywach na przyszłość. W takich okolicznościach może być odpowiednie omówienie perspektyw średnio- i długookresowych oraz finansowania jednostki z kierownikiem jednostki, w tym rozważenie, czy twierdzenia kierownika jednostki nie są niespójne ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta.

Procedury analityczne (zob. par. 46-47, 49)

**A89.** W trakcie przeglądu sprawozdań finansowych, przeprowadzanie procedur analitycznych pomaga biegłemu rewidentowi:

- w uzyskiwaniu lub aktualizowaniu zrozumienia jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta, w tym umożliwiając zidentyfikowanie obszarów, w których prawdopodobnie mogą pojawić się istotne nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych,

- w identyfikacji niespójności lub odchyżeń od oczekiwanych trendów, wartości lub norm w sprawozdaniach finansowych, takich jak poziom dopasowania sprawozdań finansowych do kluczowych danych, w tym kluczowych wskaźników działalności,

- w dostarczeniu dowodów o charakterze potwierdzającym powiązanych z już przeprowadzonymi innymi zapytaniami lub procedurami analitycznymi,

- we wsparciu w formie dodatkowych procedur, gdy biegły rewident dowiaduje się o kwestii (kwestiach), które kazałyby sądzić, że sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone. Przykładem takiej dodatkowej procedury jest analiza porównawcza wartości miesięcznych przychodów i kosztów w podziale na centra generowania zysków, oddziały lub inne komponenty jednostki, mająca dostarczyć dowodów dotyczących informacji finansowych zawartych w poszczególnych pozycjach sprawozdań finansowych lub ujawnieniach zawartych w sprawozdaniach finansowych.

**A90.** Do przeprowadzenia procedur analitycznych mogą być zastosowane różne metody. Zakres tych metod kształtuje się od przeprowadzania prostych porównań po przeprowadzanie złożonych analiz wykorzystujących metody statystyczne. Biegły rewident może, np. zastosować procedury analityczne, aby ocenić informacje finansowe, na podstawie których sporządzono sprawozdania finansowe, przez analizę wiarygodnych powiązań pomiędzy danymi o charakterze zarówno finansowym, jak i niefinansowym oraz przez ocenę uzyskanych wyników pod kątem ich spójności z oczekiwanymi wartościami w celu identyfikacji powiązań i poszczególnych pozycji, które wydają się być nietypowe lub różnią się od oczekiwanych trendów lub wartości. Biegły rewident porównuje ujęte kwoty lub wskaźniki opracowane na podstawie ujętych wartości z oczekiwaniami biegłego rewidenta wypracowanymi na podstawie informacji uzyskanych z odpowiednich źródeł. Przykłady źródeł informacji, z których biegły rewident często korzysta w związku z wypracowaniem swoich oczekiwań, zależnie od okoliczności zlecenia, zawierają:

- informacje finansowe za porównywalny wcześniejszy okres(-y), z uwzględnieniem znanych zmian,

- informacje na temat oczekiwanych wyników finansowych i operacyjnych, takie jak budżety lub prognozy, w tym ekstrapolacje danych śródrocznych na dane roczne,
- powiązania między elementami sprawozdań finansowych w ciągu okresu,
- informacje na temat branży, w której działa jednostka, takie jak informacje o zysku na sprzedaży lub porównanie wskaźnika sprzedaży jednostki do należności ze średnimi wynikami w branży lub z wynikami innych jednostek porównywalnych pod względem wielkości z tej samej branży,
- powiązania informacji finansowych z odnośnymi informacjami niefinansowymi, takie jak stosunek kosztów wynagrodzeń do liczby pracowników.

**A91.** Rozważania biegłego rewidenta czy dane, które zostaną wykorzystane do procedur analitycznych są zadawalające ze względu na zamierzony cel(-e) tych procedur, opierają się na zrozumieniu przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia oraz są uzależnione od rodzaju i źródła danych oraz okoliczności, w jakich te dane zostały uzyskane. Następujące rozważania mogą być odpowiednie:

- źródło dostępnych informacji, np. informacje mogą być bardziej wiarygodne, jeżeli są uzyskiwane z niezależnych źródeł spoza jednostki,
- porównywalność dostępnych informacji, np. ogólne dane branżowe mogą wymagać uzupełnienia lub skorygowania, aby były porównywalne z danymi jednostki, która produkuje i sprzedaje specjalistyczne produkty,
- rodzaj i odpowiedniość dostępnych informacji, np. czy budżety jednostki są ustalane jako wyniki, których należy oczekiwać, czy raczej cele, które należy osiągnąć oraz
- wiedza i fachowość w zakresie sporządzania informacji oraz powiązane kontrole zaprojektowane, aby zapewnić ich kompletność, dokładność i ważność. Takie kontrole mogą obejmować, np. kontrole nad sporządzaniem, przeglądem i utrzymywaniem informacji budżetowych.

Procedury odnoszące się do szczególnych okoliczności

Oszustwo i nieprzestrzeganie prawa lub regulacji (zob. par. 52(d))

**A92.** Zgodnie z niniejszym standardem, jeżeli biegły rewident zidentyfikował lub podejrzewa oszustwo lub nielegalne działania, biegły rewident jest zobowiązany ustalić, czy spoczywa na nim odpowiedzialność za zgłoszenie wystąpienia lub podejrzenia oszustwa podmiotowi spoza jednostki. Mimo, że zawodowe zobowiązanie biegłego rewidenta do zachowania tajemnicy informacji dotyczących klienta może wykluczać tego rodzaju informowanie, to obowiązek prawny biegłego rewidenta może w pewnych okolicznościach uchylać zobowiązanie do zachowania tajemnicy.

Zdarzenia lub warunki, które mogą budzić wątpliwości co do stosowania założenia kontynuacji działalności w sprawozdaniach finansowych (zob. par. 54)

**A93.** Lista czynników zamieszczona poniżej podaje przykłady zdarzeń lub warunków, które pojedynczo lub łącznie, mogą nasuwać poważne wątpliwości co do założenia kontynuacji działalności. Lista ta nie zawiera wszystkich przypadków, a wystąpienie jednej lub większej liczby pozycji nie zawsze oznacza, że istnieje niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Czynniki finansowe

- ujemne aktywa netto lub ujemny kapitał obrotowy,
- zbliżający się termin wymagalności zadłużenia terminowego, przy braku realistycznych perspektyw jego prolongaty lub spłaty, bądź nadmierne poleganie na zadłużeniu krótkoterminowym, aby finansować aktywa długoterminowe,
- przesłanki wskazujące na wycofanie finansowego wsparcia przez wierzycieli,
- ujemne operacyjne przepływy pieniężne wykazywane w historycznych lub prognozowanych sprawozdaniach finansowych,
- niekorzystne kluczowe wskaźniki finansowe,
- znaczące straty operacyjne lub znacząca utrata wartości aktywów wykorzystywanych do generowania przepływów pieniężnych,
- zaległości w wypłatach lub wstrzymanie dywidend,
- brak zdolności terminowego regulowania zobowiązań,
- brak zdolności dotrzymania warunków umowy kredytowej,
- zmiana trybu rozliczeń z dostawcami z kredytu kupieckiego na gotówkową płatność z tytułu dostaw,
- brak zdolności uzyskania finansowania niezbędnych prac rozwojowych nad nowym produktem lub innych niezbędnych inwestycji.

Czynniki operacyjne

- zamiary kierownika jednostki dotyczące likwidacji jednostki lub zaniechania działalności,

- utrata kluczowego personelu kierowniczego i brak następców,
- utrata głównego rynku, kluczowego(-ych) klienta(-ów), umowy franchisingowej, licencji lub głównego(-ych) dostawcy(-ów),
- trudności związane z siłą roboczą,
- niedobory ważnych surowców,
- zagrożenie ze strony odnoszącego duże sukcesy konkurenta.

#### Pozostałe czynniki

- nieprzestrzeganie wymogów dotyczących kapitałów lub innych wymogów ustawowych,
- toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe lub regulacyjne, które w przypadku zakończenia sukcesem spowodowałyby powstanie roszczeń, których jednostka prawdopodobnie nie byłaby w stanie zaspokoić,
- zmiany w prawie lub regulacji lub polityce rządu, po których oczekuje się negatywnego wpływu na jednostkę,
- brak ubezpieczenia lub niedoubezpieczenie skutków katastrof, gdy się zdarzają.

Znaczenie takich zdarzeń lub warunków często może zostać złagodzone przez inne czynniki, np. skutki niezdolności jednostki do normalnego regulowania swoich zobowiązań mogą zostać złagodzone przez plany kierownika jednostki, aby utrzymać odpowiednie przepływy pieniężne innymi sposobami, takimi jak sprzedaż aktywów, zmiana terminów spłaty kredytów lub pozyskanie dodatkowego kapitału. Podobnie, utrata głównego dostawcy może zostać złagodzona dzięki dostępności odpowiedniego alternatywnego źródła dostaw.

*Uzgadnianie sprawozdań finansowych ze stanowiącymi ich podstawę zapisami i dowodami księgowymi* (zob. par. 56)

**A94.** Biegły rewident zwykle uzyskuje dowody, że sprawozdania finansowe są zgodne lub uzgadniają się ze stanowiącymi ich podstawę zapisami i dowodami księgowymi przez śledzenie kwot i sald ze sprawozdań finansowych do odpowiednich zapisów i dowodów księgowych, takich jak księga główna, zbiorcze zestawienie dowodów lub zestawienie, które odzwierciedla zgodność lub uzgodnienie kwot zawartych w sprawozdaniach finansowych ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi (takie jak zestawienie obrotów i sald).

*Przeprowadzanie dodatkowych procedur* (zob. par. 57)

**A95.** Zgodnie z niniejszym standardem dodatkowe procedury są wymagane, jeżeli biegły rewident dowiadyuje się o kwestiach, które każą biegłemu rewidentowi sądzić, że sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone.

**A96.** Reakcja biegłego rewidenta w ramach podjęcia się dodatkowych procedur odnośnie pozycji w sprawozdaniach finansowych, która w przekonaniu biegłego rewidenta może być istotnie zniekształcona, będzie różna w zależności od okoliczności i jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta.

**A97.** Na osąd biegłego rewidenta dotyczący rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu dodatkowych procedur niezbędnych, aby uzyskać dowody albo do stwierdzenia, że istotne nieprawidłowości są nieprawdopodobne, albo do określenia, że istotne nieprawidłowości istnieją, wpływają:

- informacje uzyskane z oceny przez biegłego rewidenta wyników już przeprowadzonych procedur,
- zaktualizowane zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia uzyskane w trakcie trwania zlecenia oraz
- pogląd biegłego rewidenta co do tego, czy dowody konieczne do odniesienia się do kwestii, która powoduje przekonanie biegłego rewidenta, że sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone, są przekonujące.

**A98.** Dodatkowe procedury skupiają się na uzyskaniu wystarczających odpowiednich dowodów, aby umożliwić biegłemu rewidentowi sformułowanie wniosku na temat kwestii, które biegły rewident uważa za mogące powodować istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych. Procedurami mogą być:

- dodatkowe zapytania lub procedury analityczne, np. przeprowadzone z większą szczegółowością lub skupiające się na zagrożonych zniekształceniem pozycjach (tj. kwotach i ujawnieniach dotyczących zagrożonych zniekształceniem kont lub transakcji odzwierciedlonych w sprawozdaniach finansowych) lub

**A99.** Poniższy przykład ilustruje ocenę biegłego rewidenta konieczności przeprowadzenia dodatkowych procedur oraz reakcję biegłego rewidenta, gdy biegły rewident jest przekonany, że dodatkowe procedury są konieczne:

- w trakcie kierowania zapytań i przeprowadzania procedur analitycznych na potrzeby przeglądu, analiza należności przez biegłego rewidenta wskazuje na istotną kwotę należności przeterminowanych, dla których nie utworzono odpisu aktualizującego na należności nieściągalne lub wątpliwe;
- daje to biegłemu rewidentowi podstawy aby sądzić, że saldo należności w sprawozdaniach finansowych może być istotnie zniekształcone. Biegły rewident następnie kieruje zapytanie do kierownika jednostki, czy istnieją nieściągalne należności, które należałoby wykazać jako takie, które utraciły wartość;

- zależnie od odpowiedzi kierownika jednostki, ocena przez biegłego rewidenta odpowiedzi może:

(a) umożliwić biegłemu rewidentowi stwierdzenie, że jest mało prawdopodobne, aby saldo należności było istotnie zniekształcone. W tej sytuacji żadne dodatkowe procedury nie są wymagane,

(b) umożliwić biegłemu rewidentowi określenie, że kwestia ta powoduje istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych. Żadne dodatkowe procedury nie są wymagane, a biegły rewident sformułowałby wniosek, że sprawozdania finansowe jako całość są istotnie zniekształcone,

(c) prowadzić biegłego rewidenta do utrzymania przekonania, że saldo należności prawdopodobnie jest istotnie zniekształcone, jednak nie dostarczać biegłemu rewidentowi wystarczających odpowiednich dowodów, aby określić, że są one faktycznie zniekształcone.

W tej sytuacji biegły rewident jest zobowiązany przeprowadzić dodatkowe procedury, np. poprosić kierownika jednostki o analizę kwot otrzymanych po dniu bilansowym dla tych kont, aby zidentyfikować należności nieściągalne. Ocena wyników dodatkowych procedur może umożliwić biegłemu rewidentowi dojście do opisanych powyżej punktów (a) lub (b). Jeżeli nie, biegły rewident jest zobowiązany, aby:

(i) kontynuować przeprowadzanie dodatkowych procedur, dopóki biegły rewident nie osiągnie punktu (a) lub (b) powyżej lub

(ii) jeżeli biegły rewident nie jest w stanie albo stwierdzić, że nie jest prawdopodobne, aby dana kwestia powodowała znaczące zniekształcenie sprawozdań finansowych jako całości albo ustalić, że dana kwestia powoduje znaczące zniekształcenie sprawozdań finansowych jako całości, to wówczas zachodzi ograniczenie zakresu i biegły rewident nie jest w stanie sformułować niezmodyfikowanego wniosku na temat sprawozdań finansowych.

#### **Pisemne oświadczenia** (zob. par. 61-63)

**A100.** Pisemne oświadczenia są ważnym źródłem dowodów w trakcie przeglądu. Jeżeli kierownik jednostki modyfikuje lub nie dostarcza żądanych pisemnych oświadczeń, może to zaalarmować biegłego rewidenta o możliwości wystąpienia jednej lub wielu znaczących kwestii. Ponadto, prośba o pisemne, a nie ustne, oświadczenia w wielu przypadkach może skłonić kierownika jednostki do rozważenia takich kwestii bardziej wnikliwie, przez co podwyższy się jakość oświadczeń.

**A101.** Dodatkowo do pisemnych oświadczeń wymaganych przez niniejszy standard, biegły rewident może uznać za potrzebne żądanie innych pisemnych oświadczeń dotyczących sprawozdań finansowych. Mogą one być konieczne, np. aby skompletować dowody biegłego rewidenta odnośnie określonych pozycji lub ujawnień odzwierciedlonych w sprawozdaniach finansowych, gdy biegły rewident uważa takie oświadczenia za ważne dla sformułowania wniosku na temat sprawozdań finansowych albo zmodyfikowanego, albo niezmodyfikowanego.

**A102.** W niektórych przypadkach kierownik jednostki może zamieścić w pisemnych oświadczeniach sformułowania zawierające zastrzeżenie, że oświadczenia zostały złożone zgodnie z najlepszą wiedzą i przekonaniem kierownika jednostki. Uzasadnione jest, aby biegły rewident zaakceptował takie sformułowania, o ile jest przekonany, że oświadczenia składają osoby w odpowiednim zakresie odpowiedzialne i posiadające wiedzę na temat kwestii objętych oświadczeniami.

#### **Ocena dowodów uzyskanych z przeprowadzonych procedur** (zob. par. 66-68)

**A103.** W pewnych okolicznościach, biegły rewident może nie uzyskać dowodów, jakie biegły rewident spodziewał się uzyskać przez zaprojektowanie przede wszystkich zapytań i procedur analitycznych oraz procedur odnoszących się do szczególnych okoliczności. W takich okolicznościach biegły rewident uznaje, że dowody uzyskane z przeprowadzonych procedur nie są wystarczające i odpowiednie, aby był on w stanie sformułować wniosek na temat sprawozdań finansowych. Biegły rewident może:

- rozszerzyć wykonywaną pracę lub
- przeprowadzić inne procedury uznane przez biegłego rewidenta za konieczne w danych okolicznościach.

Gdy żadne z powyższych nie jest wykonalne w danych okolicznościach, biegły rewident nie będzie w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, aby być w stanie sformułować wniosek i zgodnie z niniejszym standardem jest zobowiązany ustalić wpływ na raport biegłego rewidenta lub na możliwość zakończenia zlecenia przez biegłego rewidenta w sytuacji, np. gdy członek zarządu jest niedostępny w czasie przeglądu, aby udzielić odpowiedzi na zapytania biegłego rewidenta na temat znaczących kwestii. Taka sytuacja może się pojawić, nawet jeżeli biegły rewident nie dowiedział się o żadnej(-ych) kwestii(-ach), która(-e) kazałaby(-yby) sądzić biegłemu rewidentowi, że sprawozdania finansowe mogą być istotnie zniekształcone, do czego odnosi się paragraf 57.

#### *Ograniczenia zakresu*

**A104.** Niemożność przeprowadzenia określonej procedury nie stanowi ograniczenia zakresu przeglądu, jeżeli biegły rewident jest w stanie uzyskać wystarczające odpowiednie dowody przez przeprowadzenie innych procedur.

**A105.** Ograniczenia zakresu przeglądu narzucone przez kierownika jednostki mogą mieć inne konsekwencje dla przeglądu, takie jak dla rozważań biegłego rewidenta w zakresie obszarów, gdzie sprawozdania finansowe prawdopodobnie mogą być istotnie zniekształcone oraz dla kontynuacji zlecenia.

### **Formułowanie wniosku biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych**

*Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (zob. par.69(a))*

**A106.** Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w sprawozdaniach finansowych jest ważny, ponieważ informuje on użytkowników sprawozdań finansowych o ramowych założeniach, na których opierają się sprawozdania finansowe. Jeżeli sprawozdania finansowe są sprawozdaniami finansowymi specjalnego przeznaczenia, mogą być sporządzone na podstawie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej specjalnego przeznaczenia, które są dostępne wyłącznie dla strony zlecającej oraz biegłego rewidenta. Opis zastosowanych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej specjalnego przeznaczenia jest ważny, gdyż sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia mogą nie być odpowiednie do wykorzystania ich w innym celu aniżeli zamierzony cel określony w sprawozdaniach finansowych specjalnego przeznaczenia.

**A107.** Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, który zawiera nieprecyzyjne sformułowania mające charakter zastrzeżeń lub ograniczeń (np. „sprawozdania finansowe są zasadniczo zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej”) nie jest odpowiednim opisem tych ramowych założeń, gdyż może wprowadzać użytkowników sprawozdań finansowych w błąd.

*Ujawnianie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniach finansowych (zob. par. 69(b)(vi), 71)*

**A108.** Biegły rewident zgodnie z niniejszym standardem jest zobowiązany ocenić, czy sprawozdania finansowe zawierają odpowiednie ujawnienia umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na sytuację finansową jednostki, wynik finansowy i przepływy pieniężne.

**A109.** W przypadku sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji, kierownik jednostki może potrzebować zamieszczenia dodatkowych ujawnień w sprawozdaniach finansowych, poza tymi, których szczegółowo wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub, w wyjątkowo rzadkich okolicznościach, odstępienia od wymogu tych ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdań finansowych.

*Rozważania, gdy stosuje się ramowe założenia zgodności*

**A110.** Jeżeli, zgodnie z niniejszym standardem, biegły rewident na etapie akceptacji zlecenia ustalił, że ramowe założenia są akceptowalne, to niezwykle rzadko będzie miał miejsce przypadek, gdy biegły rewident uzna sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności za wprowadzające w błąd.

*Jakościowe aspekty praktyk księgowych jednostki (zob. par. 70(b))*

**A111.** Rozważając jakościowe aspekty praktyk księgowych jednostki biegły rewident może dowiedzieć się o możliwej stronniczości osądów kierownika jednostki. Biegły rewident może stwierdzić, że łączny skutek braku neutralności, łącznie ze skutkiem oczywistych nieskorygowanych nieprawidłowości powodują, że sprawozdania finansowe jako całość są istotnie zniekształcone. Przesłanki braku neutralności mogące wpłynąć na ocenę biegłego rewidenta, czy sprawozdania finansowe jako całość mogą być istotnie zniekształcone obejmują:

- wybiórczą korektę oczywistych nieprawidłowości, na które zwrócono uwagę kierownika jednostki w trakcie przeglądu (np. korygowanie nieprawidłowości, których skutkiem jest wzrost wykazywanych zysków przy braku korekty nieprawidłowości, których skutkiem jest obniżenie wykazywanych zysków),
- możliwa stronniczość kierownika jednostki przy określaniu wartości szacunkowych.

**A112.** Przesłanki możliwej stronniczości kierownika jednostki niekoniecznie oznaczają, że wystąpiły nieprawidłowości dla celów wyciągania wniosków o racjonalności poszczególnych wartości szacunkowych. Jednakże mogą wpływać na rozważania biegłego rewidenta, czy sprawozdania finansowe jako całość mogą być istotnie zniekształcone.

*Forma wniosku (zob. par. 74)*

*Opis informacji prezentowanych przez sprawozdania finansowe*

**A113.** W przypadku sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, wniosek biegłego rewidenta stwierdza, że biegły rewident nie zauważył niczego, co kazałoby sądzić biegłemu rewidentowi, że sprawozdania finansowe nie prezentują rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, ... (lub nie dają prawdziwego i rzetelnego obrazu ...) zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia rzetelnej prezentacji]. W przypadku wielu ramowych założeń ogólnego przeznaczenia, np. wymaga się, aby sprawozdania



finansowe rzetelnie prezentowały (lub dawały prawdziwy i rzetelny obraz) sytuację finansową jednostki na koniec okresu oraz wyniki finansowe jednostki i przepływy pieniężne w tym okresie.

„Prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub „daje prawdziwy i rzetelny obraz”

**A114.** To, czy w określonym systemie prawnym używane jest sformułowanie „prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach”, czy sformułowanie „daje prawdziwy i rzetelny obraz”, jest określone przez prawo lub regulację rządzące przeglądami sprawozdań finansowych w tym systemie prawnym lub przez powszechnie przyjęte praktyki w tym systemie prawnym. Gdy prawo lub regulacja wymaga stosowania innego sformułowania, nie wpływa to na wymogi niniejszego standardu, nakazujące biegłemu rewidentowi ocenę rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji.

*Niemożliwość sformułowania wniosku ze względu na narzucone przez kierownika jednostki ograniczenie zakresu przeglądu po akceptacji zlecenia* (zob. par. 15, 82)

**A115.** Realna możliwość wycofania się ze zlecenia może zależeć od stopnia zaawansowania zlecenia na dzień, w którym kierownik jednostki narzucił ograniczenie zakresu. Jeżeli biegły rewident zasadniczo zakończył przegląd, biegły rewident może zdecydować się dokończyć przegląd w zakresie, w jakim to możliwe, odmówić sformułowania wniosku oraz wyjaśnić ograniczenie zakresu w akapicie raportu opisującym podstawę odmowy sformułowania wniosku.

**A116.** W pewnych okolicznościach wycofanie się ze zlecenia może być niemożliwe, jeżeli prawo lub regulacja wymaga, aby biegły rewident kontynuował zlecenie. Na przykład może mieć to miejsce w przypadku biegłego rewidenta wyznaczonego do przeglądu sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego. Może to mieć także miejsce w systemach prawnych, w których biegły rewident jest wyznaczany do przeglądu sprawozdań finansowych obejmujących ustalony okres, albo wyznaczany na określony czas i nie wolno mu wycofać się, odpowiednio, dopóki nie zakończy przeglądu tych sprawozdań finansowych lub przed końcem tego okresu. Biegły rewident może także uznać za niezbędne zamieszczenie w raporcie biegłego rewidenta akapitu „Inne kwestie”, aby wyjaśnić dlaczego nie jest możliwe wycofanie się biegłego rewidenta ze zlecenia.

Komunikowanie się z regulatorami lub właścicielami jednostki

**A117.** Gdy biegły rewident stwierdza, że wycofanie się ze zlecenia jest konieczne z uwagi na ograniczenie zakresu, może istnieć wymóg zawodowy, prawny lub regulacyjny, aby biegły rewident poinformował regulatorów lub właścicieli jednostki o kwestiach związanych z wycofaniem się ze zlecenia.

**Raport biegłego rewidenta** (zob. par. 86–92)

**A118.** Przez pisemny raport rozumie się zarówno raporty wydane w formie wydruku, jak też zapisane na nośnikach elektronicznych.

*Elementy raportu biegłego rewidenta* (zob. par. 86)

**A119.** Tytuł wskazujący, że raport jest raportem niezależnego biegłego rewidenta, np. „Raport niezależnego biegłego rewidenta z przeglądu”, potwierdza, że biegły rewident spełnił wszystkie odpowiednie wymogi etyczne dotyczące niezależności i dlatego odróżnia raport niezależnego biegłego rewidenta od raportów wydanych przez innych.

**A120.** Prawo lub regulacja mogą określać, do kogo raport biegłego rewidenta ma być zaadresowany w danym systemie prawnym. Raport biegłego rewidenta jest normalnie adresowany do tych osób, dla których raport został sporządzony, często albo do udziałowców/akcjonariuszy albo do osób sprawujących nadzór w jednostce, której sprawozdania finansowe są przedmiotem przeglądu.

**A121.** Gdy biegły rewident jest świadomy, że objęte przeglądem sprawozdania finansowe będą włączone do dokumentu zawierającego inne informacje, takiego jak raport finansowy, biegły rewident może rozważyć, jeżeli pozwala na to forma prezentacji, wskazanie numerów stron, na których zaprezentowano objęte przeglądem sprawozdania finansowe. Pomaga to użytkownikom zidentyfikować sprawozdania finansowe, których dotyczy raport biegłego rewidenta.

Odpowiedzialność kierownika jednostki za sprawozdania finansowe (zob. par. 86(d))

**A122.** Wymóg niniejszego standardu, że biegły rewident musi uzyskać zgodę kierownika jednostki, że potwierdza on i rozumie swoją odpowiedzialność, zarówno związaną ze sporządzaniem sprawozdań finansowych, jak i związaną z usługą przeglądu, ma fundamentalne znaczenie dla przeprowadzenia przeglądu i raportowania dotyczącego zlecenia. Opis odpowiedzialności kierownika jednostki w raporcie biegłego rewidenta wprowadza kontekst dla czytelników raportu biegłego rewidenta w zakresie odpowiedzialności kierownika jednostki, ponieważ dotyczy ona przeprowadzonego przeglądu.

**A123.** Raport biegłego rewidenta nie musi odwoływać się szczególnie do „kierownika jednostki”, ale zamiennie może używać terminu, który jest odpowiedni w kontekście ramowych założeń danego systemu prawnego. W niektórych systemach prawnych odpowiednie będzie odwołanie się do osób sprawujących nadzór w jednostce.

**A124.** Mogą zachodzić okoliczności, kiedy odpowiednie jest, aby biegły rewident uzupełnił opis odpowiedzialności kierownika jednostki, o którym mowa w niniejszym standardzie, tak aby odzwierciedlić dodatkową odpowiedzialność związaną ze sporządzaniem sprawozdań finansowych w kontekście danego systemu prawnego lub ze względu na charakter jednostki.

**A125.** W niektórych systemach prawnych prawo lub regulacja określające odpowiedzialność kierownika jednostki mogą w szczególności odwoływać się do odpowiedzialności za odpowiedność ksiąg rachunkowych i ewidencji księgowej lub systemu księgowego. Z uwagi na to, że księgi rachunkowe, ewidencja i systemy księgowe stanowią integralną część kontroli wewnętrznej niniejszy standard nie posługuje się tymi opisami ani nie odwołuje się do nich w szczególny sposób.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta (zob. par. 86(f))

**A126.** Raport biegłego rewidenta stwierdza, że biegły rewident jest odpowiedzialny za sformułowanie wniosku na temat sprawozdań finansowych na podstawie przeprowadzonego przeglądu, aby przeciwstawić odpowiedzialność biegłego rewidenta odpowiedzialności kierownika jednostki za sporządzenie sprawozdań finansowych.

Odwołanie do standardów (zob. par. 86(f))

**A127.** Odwołanie do zastosowanych przez biegłego rewidenta standardów dla przeglądu przekazuje użytkownikom raportu biegłego rewidenta informację, że przegląd został przeprowadzony zgodnie z uznanymi standardami.

Informowanie o charakterze przeglądu sprawozdań finansowych (zob. par. 86(g))

**A128.** Opis charakteru usługi przeglądu w raporcie biegłego rewidenta wyjaśnia zakres i ograniczenia zlecenia przyjętego dla korzyści czytelników raportu. Wyjaśnienie to objaśnia, w celu uniknięcia wątpliwości, że przegląd nie jest badaniem, i w związku z tym biegły rewident nie wyraża opinii z badania sprawozdań finansowych.

Określenie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i tego, w jaki sposób mogą one wpłynąć na wniosek biegłego rewidenta (zob. par. 86(i)(ii))

**A129.** Identyfikacja mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej we wniosku biegłego rewidenta ma na celu wskazanie użytkownikom raportu biegłego rewidenta kontekstu, w jakim został sformułowany ten wniosek. Nie ma to na celu ograniczenia oceny wymaganej przez paragraf 30(a). Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są identyfikowane za pomocą takich sformułowań jak:

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

„...zgodnie z zasadami rachunkowości powszechnie przyjętymi w systemie prawnym X...”

**A130.** Gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej obejmują standardy sprawozdawczości finansowej oraz wymogi prawne lub regulacyjne, ramowe założenia identyfikuje się za pomocą takich wyrażen jak „... zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz wymogami ustawy o spółkach w systemie prawnym X.”

Podstawa zmodyfikowanego akapitu, gdy wniosek jest zmodyfikowany (zob. par. 85(h)(ii))

**A131.** Wniosek negatywny lub odmowa sformułowania wniosku, związane ze szczególną kwestią opisaną w akapicie zawierającym podstawę modyfikacji nie uzasadniają pominięcia opisu innych zidentyfikowanych kwestii, które w innym przypadku wymagałyby modyfikacji wniosku biegłego rewidenta. W takich przypadkach ujawnienie takich innych kwestii, których biegły rewident jest świadomy, może być odpowiednie dla użytkowników sprawozdań finansowych.

Podpis biegłego rewidenta (zob. par. 86(l))

**A132.** Podpis biegłego rewidenta jest składany w imieniu firmy biegłego rewidenta, we własnym imieniu indywidualnego biegłego rewidenta lub obu, w zależności od tego, co jest odpowiednie w danym systemie prawnym. W niektórych systemach prawnych, dodatkowo oprócz podpisu biegłego rewidenta, biegły rewident może być zobowiązany do złożenia oświadczenia w raporcie biegłego rewidenta dotyczącego tytułów zawodowych lub posiadanych uprawnień przyznanych przez odpowiedni organ upoważniony w tym systemie prawnym.

*Zwrócenie uwagi czytelników, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia (zob. par. 88)*

**A133.** Sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia mogą być wykorzystane w innym celu niż cel zamierzony. Na przykład regulator może wymagać od niektórych jednostek zamieszczenia sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia w publicznym rejestrze. W celu uniknięcia nieporozumień, ważne jest, aby biegły rewident zwracał uwagę użytkowników raportu biegłego rewidenta, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i dlatego mogą nie być odpowiednie do wykorzystania ich w innym celu.

**Ograniczenie udostępniania lub wykorzystania**

**A134.** Dodatkowo poza zwróceniem uwagi czytelnikowi raportu biegłego rewidenta, które jest wymagane przez niniejszy standard, gdy sprawozdania finansowe zostały sporządzone przy zastosowaniu ramowych założeń specjalnego przeznaczenia, biegły rewident może uznać za odpowiednie, aby zaznaczyć, iż raport biegłego rewidenta jest przeznaczony wyłącznie dla szczególnych użytkowników. W zależności od prawa lub regulacji w danym systemie prawnym cel ten może być osiągnięty przez ograniczenie udostępniania lub wykorzystania raportu biegłego rewidenta. W takich okolicznościach akapit zawierający zwrócenie uwagi dotyczące zastosowania ramowych założeń specjalnego przeznaczenia może zostać poszerzony w celu uwzględnienia tych innych kwestii, a nagłówek może zostać odpowiednio zmodyfikowany.

*Inne obowiązki sprawozdawcze (zob. par. 91)*

**A135.** W niektórych systemach prawnych biegły rewident może mieć dodatkowe obowiązki sprawozdawcze na temat innych kwestii, które mają charakter uzupełniający w stosunku do obowiązków wynikających z niniejszego standardu. Na przykład biegły rewident może być zobowiązany do ujęcia w raporcie pewnych kwestii, jeżeli zwróciły one uwagę biegłego rewidenta podczas trwania przeglądu sprawozdań finansowych. Albo biegły rewident może być zobowiązany do przeprowadzenia i ujęcia w raporcie dodatkowych wyszczególnionych procedur lub do sformułowania wniosku na temat szczególnych kwestii, takich jak odpowiedniość ksiąg rachunkowych i ewidencji księgowej. Standardy usług przeglądu sprawozdań finansowych w określonym systemie prawnym mogą zawierać wytyczne na temat odpowiedzialności biegłego rewidenta za szczególne, dodatkowe obowiązki sprawozdawcze w tym systemie prawnym.

**A136.** W niektórych przypadkach odnośne prawo lub regulacja mogą wymagać lub zezwalać na to, aby biegły rewident raportował te inne obowiązki w raporcie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych. W innych przypadkach biegły rewident może być zobowiązany lub mieć prawo do raportowania na ten temat w odrębnym raporcie.

**A137.** Tym innym obowiązkiem sprawozdawczym jest poświęcona odrębna sekcja raportu biegłego rewidenta, aby wyraźnie oddzielić je od wynikającej z niniejszego standardu odpowiedzialności biegłego rewidenta za wydanie raportu na temat sprawozdań finansowych. Tam, gdzie to stosowne, ta sekcja może zawierać podtytuł(-y) opisujący(-e) treść akapitu(-ów) dotyczącego(-ych) innych obowiązków sprawozdawczych. W niektórych systemach prawnych do dodatkowych obowiązków sprawozdawczych może odnosić się raport odrębny od raportu biegłego rewidenta dostarczanego dla przeglądu sprawozdań finansowych.

**Data raportu biegłego rewidenta (zob. par. 86(k), 92)**

**A138.** Data raportu biegłego rewidenta informuje użytkownika raportu biegłego rewidenta, że biegły rewident rozważył wpływ zdarzeń i transakcji, o których biegły rewident się dowiedział, a które nastąpiły przed tą datą.

**A139.** Wniosek biegłego rewidenta jest formułowany na temat sprawozdań finansowych, a za sprawozdania finansowe jest odpowiedzialny kierownik jednostki. Biegły rewident nie jest w stanie stwierdzić, że uzyskał wystarczające odpowiednie dowody, dopóki biegły rewident nie jest przekonany, że wszystkie sprawozdania wchodzące w skład sprawozdań finansowych, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały sporządzone, a kierownik jednostki przyjął za nie odpowiedzialność.

**A140.** W niektórych systemach prawnych prawo lub regulacja wskazują osoby lub organy (np. zarząd) odpowiedzialne za stwierdzenie, że wszystkie sprawozdania składające się na sprawozdania finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały sporządzone, oraz określają niezbędny proces zatwierdzenia. W takich przypadkach dowody zatwierdzenia uzyskuje się przed datowaniem raportu na temat sprawozdań finansowych. Natomiast w innych systemach prawnych procesu zatwierdzenia nie określa prawo lub regulacja. W takich przypadkach procedury, które jednostka stosuje do sporządzania i finalizacji swoich sprawozdań finansowych, w świetle jej struktury zarządczej i nadzorczej, są rozważane w celu identyfikacji osób lub organu uprawnionych do stwierdzenia, że wszystkie sprawozdania składające się na sprawozdania finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały sporządzone. W niektórych przypadkach prawo lub regulacja mogą określać moment w procesie sprawozdawczości finansowej, w którym oczekuje się, że przegląd zostanie zakończony.

**A141.** W niektórych systemach prawnych wymaga się przed opublikowaniem i przekazaniem do publicznej wiadomości sprawozdań finansowych ich ostatecznego zatwierdzenia przez udziałowców/akcjonariuszy. W tych

systemach prawnych ostateczne zatwierdzenie przez udziałowców/akcjonariuszy nie jest konieczne do tego, aby biegły rewident sformułował wniosek na temat sprawozdań finansowych. Datą zatwierdzenia sprawozdań finansowych na potrzeby niniejszego standardu jest wcześniejsza data, na którą osoby uprawnione stwierdziły, że wszystkie sprawozdania składające się na sprawozdania finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały sporządzone i osoby uprawnione potwierdziły, iż przyjęły za nie odpowiedzialność.

*Raport biegłego rewidenta określony przez prawo lub regulację (zob. par. 34-35, 86)*

**A142.** Spójność w raporcie biegłego rewidenta, gdy przegląd został przeprowadzony zgodnie z niniejszym standardem, podnosi wiarygodność na globalnym rynku przez ułatwienie rozpoznawalności tych przeglądów sprawozdań finansowych, które zostały przeprowadzone zgodnie z globalnie uznanymi standardami. Raport biegłego rewidenta może odwoływać się do niniejszego standardu, jeżeli różnice między wymogami prawnymi lub regulacyjnymi, a niniejszym standardem dotyczą tylko układu lub sformułowań raportu biegłego rewidenta, a raport biegłego rewidenta co najmniej jest zgodny z wymogami określonymi w paragrafie 86 niniejszego standardu. Odpowiednio, w takich okolicznościach uznaje się, że biegły rewident przestrzegał wymogów niniejszego standardu także wtedy, gdy zastosowany układ i sformułowania raportu biegłego rewidenta zostały określone przez prawne lub regulacyjne wymogi sprawozdawcze. Jeżeli szczególne wymogi danego systemu prawnego nie są sprzeczne z niniejszym standardem, to zastosowanie układu i sformułowań określonych w niniejszym standardzie pomaga użytkownikom raportu biegłego rewidenta łatwiej uznać raport biegłego rewidenta za raport z przeglądu sprawozdań finansowych przeprowadzonego zgodnie z niniejszym standardem. Okoliczności, w których prawo lub regulacja określają układ lub sformułowania raportu biegłego rewidenta w sposób znacząco różny od wymogów niniejszego standardu, zostały omówione w ramach wymogów niniejszego standardu dotyczących akceptacji zlecenia przeglądu i kontynuacji relacji z klientem.

*Raport biegłego rewidenta z przeglądu przeprowadzonego zarówno zgodnie z odpowiednimi standardami określonego systemu prawnego, jak i niniejszym standardem (zob. par. 86(f))*

**A143.** Gdy dodatkowo, oprócz spełnienia wymogów niniejszego standardu, biegły rewident spełnia wymogi odpowiednich krajowych standardów, raport może odnosić się do tego, że przegląd został przeprowadzony zarówno zgodnie z niniejszym standardem, jak i odpowiednimi standardami krajowymi dla usług przeglądu sprawozdań finansowych. Jednakże odwołanie zarówno do niniejszego standardu, jak i odpowiednich krajowych standardów nie jest właściwe, jeżeli między wymogami niniejszego standardu i odpowiednich krajowych standardów zachodzi sprzeczność, która prowadziłaby biegłego rewidenta do sformułowania innego wniosku lub nie zamieszczenia akapitu objaśniającego, który w szczególnych okolicznościach byłby wymagany przez niniejszy standard. W takim przypadku raport biegłego rewidenta odwołuje się tylko do odpowiednich standardów (albo niniejszego standardu albo odpowiednich krajowych standardów), zgodnie z którymi raport biegłego rewidenta został sporządzony.

*Przykładowe raporty z przeglądu (zob. par. 86)*

**A144.** Załącznik 2 do niniejszego standardu zawiera przykłady raportów biegłego rewidenta z przeglądu sprawozdań finansowych, uwzględniające wymogi niniejszego standardu dotyczące raportowania.

## **Dokumentacja**

*Terminowość dokumentacji zlecenia (zob. par. 93)*

**A145.** MSKJ 1 wymaga, aby firma ustaliła limit czasu, który odzwierciedla konieczność zakończenia gromadzenia ostatecznej dokumentacji zlecenia w sposób terminowy.

**Załącznik 1**  
(zob. par. A56)

## **Przykładowy list intencyjny dotyczący zlecenia przeglądu historycznych sprawozdań finansowych**

Poniżej przedstawiono przykład listu intencyjnego dotyczącego zlecenia przeglądu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia (sporządzonych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)), który ilustruje odnośne wymogi i wytyczne zawarte w niniejszym standardzie. Poniższy list nie ma mocy wiążącej, ale należy traktować go tylko jako przewodnik, który może być wykorzystywany w powiązaniu z rozważaniami zawartymi w niniejszym standardzie. Należy go dostosować do indywidualnych wymogów i okoliczności. Został zaprojektowany w odniesieniu do przeglądu sprawozdań finansowych za jeden okres sprawozdawczy i wymagałby odpowiednich zmian, jeżeli zamiarem byłoby stosowanie go przy cyklicznych przeglądach. W celu stwierdzenia, czy dany list intencyjny jest odpowiedni, właściwe może być skorzystanie z porady prawnej.

\*\*\*

Do odpowiedniego przedstawiciela kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór w jednostce ABC<sup>11</sup>:

[*Cel i zakres przeglądu*]

Poproszono nas<sup>12</sup> o przeprowadzenie przeglądu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia spółki ABC, które składają się ze sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz z opisu znaczących polityk rachunkowości oraz z innych informacji objaśniających. Na mocy niniejszego listu mamy przyjemność potwierdzić przyjęcie i zrozumienie warunków tego zlecenia przeglądu.

Przeгляд przeprowadzimy mając na celu sformułowanie wniosku na temat sprawozdań finansowych. Nasz wniosek, jeżeli będzie niezmodyfikowany, będzie w formie "Na podstawie naszego przeglądu, nie zauważyliśmy nic, co kazałoby nam sądzić, że te sprawozdania finansowe nie przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (*lub nie dają prawdziwego i rzetelnego obrazu*) sytuacji finansowej jednostki na dzień [data] oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)."

[*Odpowiedzialność biegłego rewidenta*]

Przeprowadzimy przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym), *Przeгляд historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy naszą uwagę zwróciło cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe jako całość nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. MSUP 2400 wymaga także od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przeгляд sprawozdań finansowych zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Przeprowadzimy procedury, przede wszystkim składające się z kierowania zapytań do kierownika jednostki oraz, odpowiednio, do innych osób z jednostki i stosowania procedur analitycznych oraz dokonamy oceny uzyskanych dowodów. Przeprowadzimy także dodatkowe procedury, jeżeli dowiemy się o kwestiach, które kazałyby nam sądzić, że sprawozdania finansowe jako całość mogą być istotnie zniekształcone. Procedury te są przeprowadzane, aby umożliwić nam sformułowanie wniosku na temat sprawozdań finansowych zgodnie z MSUP 2400 (zmieniony). Wybór procedur będzie zależał od tego, co uznamy za konieczne stosując nasz zawodowy osąd, na podstawie naszego zrozumienia spółki ABC i jej otoczenia oraz naszego zrozumienia MSSF i ich zastosowania w kontekście branży.

Przeгляд nie jest badaniem sprawozdań finansowych i dlatego:

(a) występuje wspólnie wyższe ryzyko niż wystąpiłoby w przypadku badania, że pewne istotne nieprawidłowości występujące w sprawozdaniach finansowych objętych przeglądem mogą nie zostać wykryte w trakcie przeglądu, mimo iż przegląd zostanie należycie przeprowadzony zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym),

(b) formułując nasz wniosek z przeglądu sprawozdań finansowych, nasz raport na temat sprawozdań finansowych wyraźnie stwierdzi, że nie wyrażamy opinii z badania na temat tych sprawozdań finansowych.

[*Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz identyfikacja mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (na potrzeby niniejszego przykładu przyjmuje się, że biegły rewident nie stwierdził, że prawo lub regulacja określają tę odpowiedzialność za pomocą właściwych sformułowań; dlatego stosuje się opis zawarty w paragrafie 30(b) niniejszego standardu)*].

Nasz przegląd przeprowadzimy w oparciu o założenie, że [kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór]<sup>13</sup> potwierdzają i rozumieją swoją odpowiedzialność za:

(a) sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF<sup>14</sup>,

---

<sup>11</sup> Adresaci i odwołania zawarte w liście byłyby tymi, które są odpowiednie w danych okolicznościach zlecenia, w tym odpowiedni system prawa. Ważne jest, aby zwracać się do właściwych osób – zob. par. 36 niniejszego standardu.

<sup>12</sup> W całym niniejszym liście intencyjnym odwołania do „wy”, „my”, „nas”, „kierownik jednostki”, „osoby sprawujące nadzór”, oraz „biegły rewident” byłyby używane lub zmieniane w zależności od tego, co jest odpowiednie w danych okolicznościach.

<sup>13</sup> Należy używać terminologii odpowiednio do okoliczności.

<sup>14</sup> Lub, tam gdzie to odpowiednie, „Za sporządzenie sprawozdań finansowych dających prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z MSSF”.

(b) taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uzna za niezbędną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdań finansowych niezawierających istotnych nieprawidłowości, powstałych na skutek oszustwa lub błędu oraz

(c) zapewnienie nam:

(i) dostępu do wszystkich informacji, których kierownik jednostki jest świadomy, takich jak zapisy, dokumentacja i inne kwestie, które mają znaczenie dla sporządzania i rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych,

(ii) dodatkowych informacji, o które możemy poprosić kierownika jednostki na potrzeby przeglądu oraz

(iii) nieograniczonego dostępu do osób ze spółki ABC, od których uzyskanie dowodów uważamy za konieczne.

W trakcie przeglądu zwrócimy się z prośbą do [kierownika jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór] o pisemne potwierdzenie w zakresie oświadczeń złożonych nam w związku z przeglądem. Liczymy na pełną współpracę z pracownikami spółki podczas naszego przeglądu.

*[Inne odpowiednie informacje]*

*[Należy zamieścić inne informacje, takie jak ustalenia w sprawie wynagrodzenia, fakturowania oraz, odpowiednio, inne szczegółowe warunki].*

*[Raportowanie]*

*[Należy zamieścić odpowiednie odniesienie do oczekiwanej formy i treści raportu biegłego rewidenta].*

Forma i treść naszego raportu może ulec zmianie w świetle naszych ustaleń uzyskanych z przeglądu.

Prosimy o podpisanie i zwrot załączonej kopii niniejszego listu jako potwierdzenia, że jego treść odpowiada Państwu zrozumieniu uzgodnień, dotyczących przeglądu sprawozdań finansowych, w tym zakresu naszej odpowiedzialności, i wyrażają Państwo zgodę na takie postanowienia.

XYZ i spółka

Zatwierdził i zaakceptował w imieniu spółki ABC

(podpis)

.....

Imię, nazwisko i tytuł

Data

**Załącznik 2**  
(zob. par. A144)

## **Przykładowe raporty biegłego rewidenta z przeglądu**

### **Raporty z przeglądu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia**

*Przykładowe raporty z przeglądu zawierające wnioski niezmodyfikowane*

● Przykład 1: Raport biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych sporządzony zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji zaprojektowanymi w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb szerokiego kręgu użytkowników w zakresie informacji finansowych (np. Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw).

*Przykładowe raporty z przeglądu zawierające wnioski zmodyfikowane*

● Przykład 2: Raport biegłego rewidenta zawierający wniosek z zastrzeżeniem z powodu oczywistego istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych. Sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności zaprojektowanymi w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników. (Sprawozdania finansowe sporządzone z zastosowaniem ramowych założeń zgodności).

● Przykład 3: Raport biegłego rewidenta zawierający wniosek z zastrzeżeniem z powodu niemożności uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających odpowiednich dowodów. (Sprawozdania finansowe sporządzone z zastosowaniem ramowych założeń rzetelnej prezentacji - MSSF).

● Przykład 4: Raport biegłego rewidenta zawierający wniosek negatywny z powodu istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych. (Sprawozdania finansowe sporządzone z zastosowaniem ramowych założeń rzetelnej prezentacji - MSSF).

• Przykład 5: Raport biegłego rewidenta zawierający odmowę sformułowania wniosku z powodu niemożności uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających odpowiednich dowodów dotyczących wielu elementów sprawozdań finansowych, co skutkuje niemożnością zakończenia przeglądu. (Sprawozdania finansowe sporządzone z zastosowaniem ramowych założeń rzetelnej prezentacji - MSSF).

#### **Raporty z przeglądu sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia**

• Przykład 6: Raport biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z postanowieniami umowy dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (na potrzeby niniejszego przykładu są to ramowe założenia zgodności).

• Przykład 7: Raport biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości opartymi o wpływy i wydatki środków pieniężnych (na potrzeby niniejszego przykładu są to ramowe założenia rzetelnej prezentacji).

#### **Przykład 1:**

**Okoliczności są następujące:**

- **Przeгляд pełnego zestawu sprawozdań finansowych.**
- **Sprawozdania finansowe zostały sporządzone na potrzeby ogólne przez kierownika jednostki zgodnie z Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw.**
- **Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdania finansowe zgodny z paragrafem 30(b) niniejszego standardu.**
- **Oprócz przeglądu sprawozdań finansowych biegły rewident ma inne obowiązki sprawozdawcze wynikające z lokalnego prawa.**

#### **RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU**

[Właściwy adresat]

#### **Raport na temat sprawozdań finansowych<sup>15</sup>**

Przeprowadziliśmy przegląd załączonych sprawozdań finansowych spółki ABC, które składają się ze sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także z opisu znaczących polityk rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.

#### *Odpowiedzialność kierownika jednostki<sup>16</sup> za sprawozdania finansowe*

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację tych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw<sup>17</sup> oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdań finansowych niezawierających istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwem lub błędem.

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku na temat załączonych sprawozdań finansowych. Przeprowadziliśmy nasz przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym), *Przeгляд historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy naszą uwagę zwróciło cokolwiek, co powodowałoby nasze przekonanie, że sprawozdania finansowe jako całość nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga także od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przeгляд sprawozdań finansowych zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, przede wszystkim składające się z kierowania zapytań do

<sup>15</sup> Podtytuł „Raport na temat sprawozdań finansowych” jest zbędny w sytuacji, jeżeli nie ma zastosowania drugi podtytuł „Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.

<sup>16</sup> Lub inny termin właściwy, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego.

<sup>17</sup> Jeżeli kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzanie sprawozdań finansowych, które dają prawdziwy i rzetelny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzanie sprawozdań finansowych, które dają prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw oraz za ...”

kierownika jednostki i, odpowiednio, do innych osób w jednostce oraz stosowania procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Liczba procedur przeprowadzonych w trakcie przeglądu jest znacznie mniejsza niż w przypadku przeprowadzania badania wykonywanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania na temat tych sprawozdań finansowych.

#### *Wniosek*

Na podstawie naszego przeglądu stwierdzamy, że nie zauważyliśmy niczego, co kazałoby nam sądzić, że te sprawozdania finansowe nie przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (*lub nie dają prawdziwego i rzetelnego obrazu*) sytuacji finansowej spółki ABC na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw.

#### **Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

[Forma i treść tej sekcji raportu biegłego rewidenta różni się w zależności od rodzaju innych obowiązków sprawozdawczych biegłego rewidenta]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

#### **Przykład 2:**

**Okoliczności są następujące:**

- **Przeгляд pełnego zestawu sprawozdań finansowych jest wymagany przez prawo lub regulację.**
- **Sprawozdania finansowe zostały sporządzone na potrzeby ogólne przez kierownika jednostki zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (prawo XYZ) systemu prawnego X (tj. ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, obejmującymi prawo i regulację, które zostały zaprojektowane tak, aby zaspokoić powszechne potrzeby szerokiego kręgu użytkowników w zakresie informacji finansowych, ale niebędące ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji).**
- **Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdania finansowe z paragrafu 30(b) niniejszego standardu.**
- **Z przeglądu wynika, że zapasy są zniekształcone. Nieprawidłowość jest istotna, ale jej wpływ na sprawozdania finansowe nie jest rozległy.**
- **Dodatkowo oprócz przeglądu sprawozdań finansowych biegły rewident ma inne obowiązki sprawozdawcze wynikające z lokalnego prawa.**

#### RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU

[Właściwy adresat]

#### **Raport na temat sprawozdań finansowych<sup>18</sup>**

Przeprowadziliśmy przegląd załączonych sprawozdań finansowych spółki ABC, które składają się ze sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także z opisu znaczących polityk rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.

#### *Odpowiedzialność kierownika jednostki<sup>19</sup> za sprawozdania finansowe*

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie tych sprawozdań finansowych zgodnie z prawem XYZ systemu prawnego X oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdań finansowych niezawierających istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwem lub błędem.

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

<sup>18</sup> Podtytuł „Raport na temat sprawozdań finansowych” jest zbędny w sytuacji, gdy nie ma zastosowania drugi podtytuł „Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.

<sup>19</sup> Lub inny właściwy termin, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego.



Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku na temat załączonych sprawozdań finansowych. Przeprowadziliśmy nasz przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym), *Przegląd historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy naszą uwagę zwróciło cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe jako całość nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga także od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdań finansowych zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, przede wszystkim składające się z kierowania zapytań do kierownika jednostki i, odpowiednio, do innych osób w jednostce oraz stosowania procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Ilość procedur przeprowadzonych w trakcie przeglądu jest znacznie mniejsza niż w przypadku przeprowadzania badania wykonywanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania na temat tych sprawozdań finansowych.

#### *Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem*

Zapasy jednostki zostały ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w kwocie xxx. Kierownik jednostki nie wykazał tych zapasów w kwocie niższej spośród kosztu w cenie nabycia i wartości netto możliwej do uzyskania, ale wykazał je wyłącznie w wartości kosztu w cenie nabycia, co stanowi odstępstwo od wymogów ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (prawo XYZ) systemu prawnego X. Z zapisów spółki wynika, że gdyby kierownik jednostki wykazał te zapasy w kwocie niższej spośród kosztu w cenie nabycia i wartości netto możliwej do uzyskania, wartość zapasów xxx zostałaby spisana do ich wartości netto możliwej do uzyskania. W związku z tym koszt sprzedanych produktów zostałby zwiększony o xxx, a podatek dochodowy, wynik finansowy netto oraz kapitał własny zostałyby zmniejszone, odpowiednio o xxx, xxx i xxx.

#### *Wniosek z zastrzeżeniem*

Z wyjątkiem skutków kwestii opisanej w akapicie *Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem*, na podstawie naszego przeglądu stwierdzamy, że nie zauważyliśmy niczego, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe spółki ABC nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (prawo XYZ) systemu prawnego X.

#### **Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

[Forma i treść tej sekcji raportu biegłego rewidenta różni się w zależności od rodzaju innych obowiązków sprawozdawczych biegłego rewidenta]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

#### **Przykład 3:**

**Okoliczności są następujące:**

- **Przegląd pełnego zestawu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia sporządzonych przez kierownika jednostki zgodnie z [ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji, inne niż Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej].**
- **Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdania finansowe z paragrafu 30(b) niniejszego standardu.**
- **Biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów dotyczących inwestycji w zagraniczną jednostkę powiązaną. Możliwe skutki niemożności uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów wydają się istotne, ale ich wpływ na sprawozdania finansowe nie jest rozległy.**
- **Biegły rewident oprócz przeglądu skonsolidowanych sprawozdań finansowych nie ma innych obowiązków sprawozdawczych wynikających z lokalnego prawa.**

#### RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy przegląd załączonych sprawozdań finansowych spółki ABC, które składają się ze sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdania z całkowitych dochodów,

sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także z opisu znaczących polityk rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.

#### *Odpowiedzialność kierownika jednostki<sup>20</sup> za sprawozdania finansowe*

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację tych sprawozdań finansowych zgodnie z [nazwa mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym odwołanie do systemu prawnego lub kraju pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jeżeli Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej nie zastosowano jako ramowych założeń sprawozdawczości finansowej]<sup>21</sup> oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdań finansowych niezawierających istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwem lub błędem.

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku na temat załączonych sprawozdań finansowych. Przeprowadziliśmy nasz przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym), *Przegląd historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy naszą uwagę zwróciło cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania finansowe jako całość nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga także od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdań finansowych zgodnie z MSUP 2400 (zmieniony) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, przede wszystkim składające się z kierowania zapytań do kierownika jednostki i, odpowiednio, do innych osób w jednostce oraz stosowania procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Ilość procedur przeprowadzonych w trakcie przeglądu jest znacznie mniejsza niż w przypadku przeprowadzania badania wykonywanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania na temat tych sprawozdań finansowych.

#### *Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem*

Inwestycja spółki ABC w spółkę XYZ, będącą zagraniczną jednostką powiązaną nabytą w ciągu roku i ujmowaną metodą praw własności, jest wykazywana w wartości xxx w sprawozdaniu z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r., a udział spółki ABC w zysku netto spółki XYZ w kwocie xxx jest wykazywany w przychodach ABC za rok zakończony w tym dniu. Nie byliśmy w stanie uzyskać dostępu do odpowiednich informacji finansowych spółki XYZ dotyczących wartości bilansowej inwestycji spółki ABC w spółkę XYZ na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz udziału spółki ABC w zysku netto spółki XYZ za rok obrotowy. W związku z tym nie byliśmy w stanie przeprowadzić procedur, które uważaliśmy za niezbędne.

#### *Wniosek z zastrzeżeniem*

Z wyjątkiem możliwych skutków kwestii opisanej w akapicie *Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem*, na podstawie naszego przeglądu stwierdzamy, że nie zauważyliśmy niczego, co kazałoby nam sądzić, że załączone sprawozdania finansowe nie przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (*lub nie dają prawdziwego i rzetelnego obrazu*) sytuacji finansowej spółki ABC na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z [nazwa mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zawierająca odwołanie do systemu prawnego lub kraju pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jeżeli Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej nie zastosowano jako ramowych założeń sprawozdawczości finansowej].

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

---

<sup>20</sup> Lub inny właściwy termin, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego.

<sup>21</sup> Jeżeli kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzanie sprawozdań finansowych, które dają prawdziwy i rzetelny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdań finansowych, które dają prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z [nazwa mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zawierająca odwołanie do systemu prawnego lub kraju pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jeżeli Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej nie zostały zastosowane jako ramowe założenia sprawozdawczości finansowej] oraz za taką ...”

**Przykład 4:****Okoliczności są następujące:**

- Przegląd skonsolidowanych sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia sporządzonych przez kierownika jednostki dominującej zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.
- Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdania finansowe z paragrafu 30(b) niniejszego standardu.
- Sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone z powodu nieprzeprowadzenia konsolidacji jednostki zależnej. Istotną nieprawidłowość uznaje się za mającą rozległy wpływ na sprawozdania finansowe. Wpływ tej nieprawidłowości na sprawozdania finansowe nie został ustalony, ponieważ jego ustalenie było niewykonalne w praktyce.
- Biegły rewident oprócz przeglądu skonsolidowanych sprawozdań finansowych nie ma innych obowiązków sprawozdawczych wynikających z lokalnego prawa.

**RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU**

[Właściwy adresat]

**Raport na temat skonsolidowanych sprawozdań finansowych<sup>22</sup>**

Przeprowadziliśmy przegląd załączonych skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółki ABC, które składają się ze skonsolidowanego sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz skonsolidowanego sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także z opisu znaczących polityk rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.

*Odpowiedzialność kierownika jednostki<sup>23</sup> za sprawozdania finansowe*

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację tych skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej<sup>24</sup> oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdań finansowych niezawierających istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwem lub błędem.

*Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku na temat załączonych skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Przeprowadziliśmy nasz przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym), *Przegląd historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy naszą uwagę zwróciło cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że skonsolidowane sprawozdania finansowe jako całość nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga także od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, przede wszystkim składające się z kierowania zapytań do kierownika jednostki i, odpowiednio, do innych osób w jednostce oraz stosowania procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Ilość procedur przeprowadzonych w trakcie przeglądu jest znacznie mniejsza niż w przypadku przeprowadzania badania wykonywanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania na temat tych skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

*Uzasadnienie wniosku negatywnego*

Zgodnie z wyjaśnieniem zawartym w nocie X informacji dodatkowej, spółka nie objęła konsolidacją sprawozdań finansowych jednostki zależnej XYZ, którą nabyła w ciągu 20X1 r., ponieważ nie była jeszcze w stanie ustalić wartości godziwych niektórych istotnych aktywów i zobowiązań jednostki zależnej na dzień nabycia. W związku z tym inwestycja ta została ujęta na podstawie ceny nabycia. Zgodnie z Międzynarodowymi

<sup>22</sup> Podtytuł „Raport na temat skonsolidowanych sprawozdań finansowych” jest zbędny w sytuacji, gdy nie ma zastosowania drugi podtytuł „Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.

<sup>23</sup> Lub inny właściwy termin, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego.

<sup>24</sup> Jeżeli kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzanie sprawozdań finansowych, które dają prawdziwy i rzetelny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdań finansowych, które dają prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za taką ...”

Standardami Sprawozdawczości Finansowej jednostka zależna powinna zostać skonsolidowana, ponieważ jest kontrolowana przez spółkę ABC. Gdyby XYZ została skonsolidowana, miałoby to istotny wpływ na wiele elementów załączonych sprawozdań finansowych.

#### *Wniosek negatywny*

Z powodu znaczenia kwestii opisanej w akapicie *Uzasadnienie wniosku negatywnego*, na podstawie naszego przeglądu stwierdzamy, że skonsolidowane sprawozdania finansowe nie przedstawiają rzetelnie (*lub nie dają prawdziwego i rzetelnego obrazu*) sytuacji finansowej spółki ABC i jej jednostek zależnych na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz ich wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

#### **Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

[Forma i treść tej sekcji raportu biegłego rewidenta różni się w zależności od rodzaju innych obowiązków sprawozdawczych biegłego rewidenta.]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

#### **Przykład 5:**

**Okoliczności są następujące:**

- **Przegląd pełnego zestawu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia sporządzonych przez kierownika jednostki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.**
- **Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdania finansowe z paragrafu 30(b) niniejszego standardu.**
- **Biegły rewident nie był w stanie sformułować wniosku na temat sprawozdań finansowych ze względu na niemożność uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów dotyczących wielu elementów sprawozdań finansowych i biegły rewident jest przekonany, że wpływ na sprawozdania finansowe jest istotny i rozległy. W szczególności biegły rewident nie był w stanie uzyskać dowodów dotyczących inwentaryzacji zapasów i należności.**

#### RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU

[Właściwy adresat]

Zostaliśmy zatrudnieni do przeprowadzenia przeglądu załączonych sprawozdań finansowych spółki ABC, które składają się ze sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także z opisu znaczących polityk rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.

#### *Odpowiedzialność kierownika jednostki<sup>25</sup> za sprawozdania finansowe*

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację tych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej<sup>26</sup> oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdań finansowych niezawierających istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwem lub błędem.

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku na temat załączonych sprawozdań finansowych. Jednakże ze względu na kwestię(-e) opisaną(-e) w akapicie Podstawa odmowy sformułowania wniosku, nie jesteśmy w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów jako podstawy do sformułowania wniosku na temat sprawozdań finansowych.

<sup>25</sup> Lub inny właściwy termin, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego,

<sup>26</sup> Jeżeli kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzanie sprawozdań finansowych, które dają prawdziwy i rzetelny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdań finansowych, które dają prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za taką ...”

#### *Uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku*

Kierownik jednostki nie przeprowadził spisu z natury zapasów znajdujących się na składzie na koniec roku. Nie byliśmy w stanie przeprowadzić procedur, które uważamy za niezbędne w stosunku do ilości posiadanych zapasów na 31 grudnia 20X1 r., które zostały wykazane w kwocie xxx w sprawozdaniu z sytuacji finansowej na dzień na 31 grudnia 20X1 r.

Ponadto wprowadzenie we wrześniu 20X1 r. nowego komputerowego systemu ewidencji należności doprowadziło do licznych błędów w pozycjach należności i zapasów. Na dzień sporządzania przez nas raportu kierownik jednostki był nadal w trakcie usuwania braków systemu oraz poprawiania błędów. Na skutek tych kwestii nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczna byłaby korekta wykazanych i niewykazanych zapasów i należności oraz elementów wchodzących w skład sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdania z przepływów pieniężnych.

#### *Odmowa sformułowania wniosku*

Ze względu na znaczenie kwestii opisanych w akapicie *Uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku*, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek na temat załączonych sprawozdań finansowych. W związku z tym nie formułujemy wniosku na temat tych sprawozdań finansowych.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

#### **Przykład 6:**

##### **Okoliczności są następujące:**

- **Sprawozdania finansowe zostały sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z postanowieniami umowy dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (tj. ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia) w celu zachowania zgodności z postanowieniami umowy. Kierownik jednostki nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.**
- **Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami zgodności.**
- **Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdania finansowe z paragrafu 30(b) niniejszego standardu.**
- **Udostępnianie lub wykorzystanie raportu biegłego rewidenta są ograniczone.**

## RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy przegląd załączonych sprawozdań finansowych spółki ABC, które składają się z bilansu na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz rachunku zysków i strat, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i rachunku przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także z opisu znaczących polityk rachunkowości oraz innych informacji objaśniających. Sprawozdania finansowe zostały sporządzone przez kierownika jednostki ABC na podstawie postanowień dotyczących sprawozdawczości finansowej zawartych w rozdziale Z umowy z dnia 1 stycznia 20X1 r., zawartej między spółką ABC i spółką DEF („umowa”).

#### *Odpowiedzialność kierownika jednostki<sup>27</sup> za sprawozdania finansowe*

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie tych sprawozdań finansowych zgodnie z postanowieniami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej zawartymi w rozdziale Z umowy oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdań finansowych niezawierających istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwem lub błędem.

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku o załączonych sprawozdaniach finansowych. Przeprowadziliśmy nasz przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym), *Przegląd historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy naszą uwagę zwróciło cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdania

<sup>27</sup> Lub inny właściwy termin, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego.

finansowe jako całość nie zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga także od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdań finansowych zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, przede wszystkim składające się z kierowania zapytań do kierownika jednostki i, odpowiednio, do innych osób w jednostce oraz stosowania procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Ilość procedur przeprowadzonych w trakcie przeglądu jest znacznie mniejsza niż w przypadku przeprowadzania badania wykonywanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania na temat tych sprawozdań finansowych.

#### *Wniosek*

Na podstawie przeprowadzonego przez nas przeglądu stwierdzamy, że nie zauważyliśmy niczego, co kazałoby nam sądzić, że te sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z postanowieniami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej zawartymi w rozdziale Z umowy.

#### **Zasady rachunkowości oraz ograniczenie dystrybucji i wykorzystania**

Nie dokonując modyfikacji naszego wniosku zwracamy uwagę na notę X informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, w której opisano zasadę rachunkowości. Sprawozdania finansowe zostały sporządzone, aby pomóc spółce ABC w zachowaniu zgodności z postanowieniami umowy, o której mowa powyżej, dotyczącymi sprawozdawczości finansowej. W wyniku tego sprawozdania finansowe mogą nie być odpowiednie do ich wykorzystania w innym celu. Nasz raport jest przeznaczony wyłącznie dla spółki ABC i spółki DEF i nie powinien być udostępniany ani wykorzystywany przez inne strony niż spółka ABC lub spółka DEF.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

#### **Przykład 7**

##### **Okoliczności są następujące:**

- **Przegląd sprawozdania z wpływów i wydatków.**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z zasadą rachunkowości dotyczącą ujmowania wpływów i wydatków, aby odnieść się do prośby kredytodawcy o uzyskanie informacji na temat przepływów pieniężnych. Zasada rachunkowości zastosowana przy sporządzaniu sprawozdania finansowego została uzgodniona między kierownikiem jednostki i kredytodawcą.**
- **Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji zaprojektowanymi, aby zaspokoić potrzeby szczególnych użytkowników w zakresie informacji finansowych.**
- **Biegły rewident ustalił, że właściwe jest używanie sformułowania „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” we wniosku biegłego rewidenta.**
- **Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdania finansowe z paragrafu 30(b) niniejszego standardu.**
- **Udostępnianie i wykorzystanie raportu biegłego rewidenta nie są ograniczone.**

#### **RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU**

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy przegląd załączonego sprawozdania z wpływów i wydatków spółki ABC za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. oraz opisu znaczących polityk rachunkowości oraz innych informacji objaśniających (określanych łącznie jako „sprawozdanie finansowe”). Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki ABC zgodnie z zasadą rachunkowości ujmowania wpływów i wydatków środków pieniężnych opisaną w Nocie X informacji dodatkowej.

*Odpowiedzialność kierownika jednostki<sup>28</sup> za sprawozdanie finansowe*

<sup>28</sup> Lub inny właściwy termin, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację tego sprawozdania finansowego zgodnie z zasadą rachunkowości ujmowania wpływów i wydatków opisaną w Nocie X informacji dodatkowej oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwem lub błędem.

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przeprowadziliśmy nasz przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym), *Przegląd historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy naszą uwagę zwróciło cokolwiek, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga także od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdań finansowych zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, przede wszystkim składające się z kierowania zapytań do kierownika jednostki i, odpowiednio, do innych osób w jednostce oraz stosowania procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Liczba procedur przeprowadzonych w trakcie przeglądu jest znacznie mniejsza niż w przypadku przeprowadzania badania wykonywanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego.

#### *Wniosek*

Na podstawie przeprowadzonego przez nas przeglądu stwierdzamy, że nie zauważyliśmy niczego, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *nie daje prawdziwego i rzetelnego obrazu*), wpływów i wydatków środków pieniężnych spółki ABC za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. zgodnie z zasadą rachunkowości ujmowania wpływów i wydatków opisaną w Nocie X informacji dodatkowej.

#### **Zasady rachunkowości**

Nie dokonując modyfikacji naszego wniosku zwracamy uwagę na Notę X informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, w której opisano zasady rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, aby dostarczyć informacje kredytodawcy XYZ. W wyniku tego sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie do wykorzystania w innym celu.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

#### *Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu 2400*

Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) opublikowany przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) we wrześniu 2012 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (KIBR) w lipcu 2014 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowego Standardu Usług Przeglądu 2400* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem *Międzynarodowego Standardu Usług Przeglądu 2400* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu 2400* © 2012  
Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu 2400* © 2014  
Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standard on Review Engagements 2400*  
ISBN: 978-1-60815-127-1.