

PIBR

Polska Izba Biegłych
Rewidentów

**CENTRUM
EDUKACJI
PIBR**



ALERT SPECJALNY

BADANIE ZA 2022 ROK

**KOMISJA DS. STANDARYZACJI USŁUG
ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW**

Spis treści

1. Wprowadzenie | 3
2. Podstawowe przepisy prawa dotyczące badania za 2022 rok | 4
3. Regulacje obowiązujące do badania za 2022 rok | 12
4. Szczególne zagadnienia | 35
5. Sprawozdawczość biegłego rewidenta z badania za 2022 rok | 47
6. Interpretacje MF dotyczące przepisów prawa | 53
7. Wsparcie dla firm audytorskich oraz biegłych rewidentów w badaniu | 55
8. Praktyczne wskazówki IFAC i innych organizacji | 70
9. Komunikaty PANA i UKNF | 73
10. Co przed nami w perspektywie 2023 r. i kolejnych lat? | 76
11. Załączniki | 85

Załącznik nr 1 – Informacje na temat KSB 315 (Zmienionego w 2022 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” | 86

Załącznik nr 2 – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2022 r. lub później | 94

Załącznik nr 3 – Praktyczne przykłady sprawozdań z badania za 2022 r. | 97

Załącznik nr 4 – Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki | 131

1. WPROWADZENIE

Szanowni Państwo,

Alert jest kontynuacją cyklu „Alertów specjalnych”, powstających z myślą o wsparciu biegłych rewidentów i firm audytorskich w procesie badania sprawozdań finansowych. Opracowanie zawiera podsumowanie najważniejszych zmian i nowości w zakresie standardów oraz przepisów prawa i dotyczy badania sprawozdań finansowych sporządzonych **na dzień 31 grudnia 2022 r.**

Wszystkie informacje, a także treść uchwał i ustaw, o których mowa dalej, są dostępne na stronie internetowej PIBR (www.pibr.org.pl).

Życzymy Państwu przyjemnej lektury, a w razie pytań zapraszamy do kontaktu z Biurem PIBR.

Podziękowanie

Opracowanie materiałów wspierających do ustanowionych nowych lub zmienionych standardów, jak również przygotowanie różnego rodzaju wskazówek często jest poprzedzone zebraniem Państwa opinii (opinii biegłych rewidentów i firm audytorskich) oraz informacji na temat Waszych doświadczeń. W ten sposób uczestniczycie Państwo w tworzeniu dobrych praktyk audytowych oraz przyczyniacie się do tworzenia opracowań, z których korzysta większość środowiska biegłych rewidentów.

Za wszystkie Państwa uwagi i sugestie chcielibyśmy serdecznie podziękować.

2. PODSTAWOWE PRZEPISY PRAWA DOTYCZĄCE BADANIA ZA 2022 ROK

2.1. USTAWA O BIEGŁYCH REWIDENTACH

Działalność firm audytorskich i wykonywanie zawodu przez biegłych rewidentów uregulowane jest w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („ustawa o biegłych rewidentach”). Aktualny adres publikacyjny brzmi: t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1302 z późn. zm.

Tekst jednolity ustawy o biegłych rewidentach, strukturyzujący zmiany ustawy z poprzednich lat¹, został opublikowany w Dz. U. z 2022 r. pod poz. 1302.

Zmiany ustawy o biegłych rewidentach, jakie miały miejsce w 2022 roku, zostały zawarte w Dz. U. z 2022 r. poz. 2640 – w art. 15 ustawy z dnia 1 grudnia 2022 r. o zmianie ustawy o rozpatrywaniu reklamacji przez podmioty rynku finansowego i o Rzeczniku Finansowym oraz niektórych innych ustaw, na mocy którego zostało zmienione brzmienie ustawy o biegłych rewidentach w następujący sposób: „W ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1302) użyte w art. 167 w ust. 1, w art. 179 w ust. 1, w art. 189 w ust. 2 i w art. 194 w ust. 1 wyrazy „o rozpatrywaniu reklamacji przez podmioty rynku finansowego i o Rzeczniku Finansowym” zastępuje się wyrazami „o rozpatrywaniu reklamacji przez podmioty rynku finansowego, o Rzeczniku Finansowym i o Funduszu Edukacji Finansowej”.

Trwają prace nad kolejną nowelizacją ustawy o biegłych rewidentach.²

Uwaga:

Tekst ustawy o biegłych rewidentach można pobrać [tutaj](#), ze strony internetowej PIBR – [Regulacje krajowe/ ustawy](#) lub Bazy Internetowego Systemu Aktów Prawnych – [ISAP](#).

Przy okazji przypominamy, że PIBR przetłumaczyła ustawę na język angielski.³ Od czasu przetłumaczenia ustawy i jej udostępnienia – 27 lipca 2020 r. – zostały uchwalone zmiany ustawy opisane w [„Alercie specjalnym – Badanie za 2021 rok”](#), których tłumaczenie nie uwzględnia.

1 Więcej na temat zmian ustawy o biegłych rewidentach dokonanych w poprzednim – 2021 roku można przeczytać w [„Alercie specjalnym – Badanie za 2021 rok”](#).

2 Przedstawiciele samorządu biegłych rewidentów spotykali się z senatorami, aby porozmawiać o senatorskim projekcie nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach. Reprezentanci samorządu przedstawili swoją opinię nt. projektu przygotowanego przez senatorów. Wskazano na negatywne skutki rozwiązań prowadzących do dalszego zaostrzenia UoBR oraz ryzyka dla rynku finansowego związane z ich ewentualnym wdrożeniem. Samorząd wskazał również kierunki działań, które warto rozważyć w kontekście zwiększenia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, takie jak m.in. rozszerzenie definicji JZP czy przyjęcie rozwiązań wzorowanych na amerykańskiej ustawie Sarbanesa-Oxleya. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. [„KRBR rozmawia z senatorami na temat projektu nowelizacji ustawy”](#).

3 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. [„Anglojęzyczny tekst znowelizowanej ustawy o biegłych rewidentach”](#). PIBR udostępniła przetłumaczony na język angielski tekst ustawy o biegłych rewidentach w dwóch wersjach – tekst ujednolicony oraz tekst ze wskazaniem zmian. Należy pamiętać, że jest to tylko tłumaczenie i w razie jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych, należy kierować się polskim brzmieniem przepisów.

Pamiętaj:

Wszystkich niezbędnych informacji dotyczących nadzoru publicznego nad działalnością firm audytorskich oraz wykonywaniem zawodu przez biegłych rewidentów należy szukać na stronie internetowej **Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego** („PANA”) pod adresem: <https://pana.gov.pl/>.

Opinia prawna dotycząca podwykonawstwa

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów („KRBR”), w związku z pojawiającymi się wątpliwościami interpretacyjnymi dotyczącymi art. 48 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach (podwykonawstwa), zwróciła się do Przewodniczącego Komisji Ustawodawczej Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej o zlecenie przygotowania opinii prawnej w tej sprawie. Przekazana przez Komisję Ustawodawczą opinia prawna prezentuje stanowisko, że w ramach podwykonawstwa w rozumieniu art. 48 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach firma audytorska może powierzyć biegłemu rewidentowi pełnienie funkcji kluczowego biegłego rewidenta, co nie jest tożsame z powierzeniem biegłemu rewidentowi prowadzenia całości badania. Ponadto w przedmiotowej opinii jednoznacznie wskazano, że podwykonawca pełniący funkcję kluczowego biegłego rewidenta może podpisać sprawozdanie z badania.⁴

PANA nie podziela poglądów prezentowanych przez autora ww. opinii i wskazała, że przepisy prawa powszechnie obowiązującego nie pozwalają firmie audytorskiej zlecenie całości badania (podzlecenie) a jedynie na podzlecenie niektórych czynności badania. Podzleczone czynności nie mogą mieć charakteru przeważającego. Niedopuszczalne jest tym samym podzlecenie czynności kluczowego biegłego rewidenta. Czynności kluczowego biegłego rewidenta stanowią bowiem istotę badania – jego sedno.⁵

MF o podwykonawstwie

W związku z wątpliwościami dotyczącymi tego, czy podwykonawca może zostać wyznaczony jako kluczowy biegły rewident i podpisać sprawozdanie z takiego badania skierowaliśmy zapytanie do Ministerstwa Finansów („MF”). W odpowiedzi Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości MF wyjaśnił, że umowa podwykonawstwa powinna określać zakres zleconych czynności i wynagrodzenie za ich realizację, a także zakres odpowiedzialności za nienależyte wykonanie umowy. Ocena danego stanu faktycznego i zastosowania przepisów ustawy o biegłych rewidentach, w tym zakresu wykonywanych czynności przez podwykonawcę, winna być dokonywana każdorazowo w odniesieniu do zapisów konkretnej umowy.

4 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Opinia prawna dotycząca podwykonawstwa”.

5 Więcej na ten temat można przeczytać w komunikacie PANA pt. „Komunikat ws. opinii prawnej dr. hab. Bogusława Ulijasza”.

MF zaznaczyło także, że w sprawie podwykonawstwa brak jest ugruntowanego orzecznictwa sądowego, które wskazywałoby na przyjęty kierunek interpretacji tego zagadnienia. Stanowiska doktryny, choć mogą być pomocne, to jednak nie mają charakteru decydującego (rozstrzygającego). W związku z powyższym wobec pojawiających się rozbieżności, MF rozważy czy nie należałoby doprecyzować przepisów regulujących podwykonawstwo.⁶

2.2. ROZPORZĄDZENIE UE nr 537/2014

Biegłych rewidentów i firmy audytorskie przeprowadzających badania ustawowe sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego („JZP”) obowiązują dodatkowo przepisy [rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady \(UE\) Nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 roku w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE \(„rozporządzenie 537/2014” – Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.⁷\)](#).

2.3. USTAWA O RACHUNKOWOŚCI

Na początku 2023 r. został ogłoszony tekst jednolity ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („ustawa o rachunkowości”). Tekst jednolity strukturyzuje wszystkie zmiany ustawy od czasu opublikowania jej poprzedniego tekstu jednolitego.

15 lutego 2023 r. weszła w życie ustawa zmieniająca ustawę o rachunkowości – ustawa z dnia 8 lutego 2023 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach w zakresie niektórych źródeł ciepła w związku z sytuacją na rynku paliw oraz niektórych innych ustaw („ustawa zmieniająca”), ([pobierz ustawę zmieniającą tutaj](#)).

Zmiana ustawy o rachunkowości, zapisana w art. 2 oraz art. 19 ustawy zmieniającej, ma związek z badaniem sprawozdań finansowych. W art. 2 ustawy zmieniającej wprowadzono zmianę polegającą na wykreśleniu z art. 66 ust. 6 pkt 2 ustawy o rachunkowości odniesienia do art. 4 [rozporządzenia 537/2014](#). Oznacza to, że nie dochodzi do nieważności badania z mocy prawa, jeżeli miało miejsce naruszenie wymogów związanych z wynagrodzeniem od jednostki zainteresowania publicznego. Art. 19 ustawy zmieniającej umożliwi zastosowanie zmienionego brzmienia art. 66 ust. 6 pkt 2 ustawy o rachunkowości do badań sprawozdań finansowych sporządzonych od dnia 20 marca 2020 r., czyli odpowiednio w okresie stanu epidemii, a później stanu zagrożenia epidemicznego w związku z wirusem SARS-CoV-2⁸.

Aktualny adres publikacyjny ustawy o rachunkowości to – t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.

⁶ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „MF o podwykonawstwie”.

⁷ Zmiany wymienionego rozporządzenia zostały ogłoszone w Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66 oraz Dz. Urz. UE L 187 z 12.07.2019, str. 52.

⁸ Stan epidemii ogłoszony rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2; stan zagrożenia epidemicznego ogłoszony rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 12 maja 2022 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2.

O ogłoszonych wcześniej, w 2021 roku najważniejszych zmianach ustawy o rachunkowości mających związek ze sprawozdaniami finansowymi, w tym o przepisach które weszły w życie w 2022 roku można przeczytać w „Alertcie specjalnym – Badanie za 2021 rok”. Dla przypomnienia, najważniejsze zmiany dotyczyły:

– **Wprowadzenia jednolitego elektronicznego formatu raportowania:**

- sprawozdania finansowego/skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz
- sprawozdania z działalności/sprawozdania z działalności grupy kapitałowej

dla:

- * emitentów, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym (format XHTML) oraz
- * dla pozostałych jednostek stosujących **MSR/MSSF** (format XHTML lub inny przeszukiwalny) (tych sprawozdań finansowych nie dotyczą struktury logiczne MF – xml).

– **Znakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z rozporządzeniem ESEF⁹ dla:**

- * emitentów, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym – obowiązkowe,
- * dla pozostałych jednostek stosujących MSR/MSSF – opcja (dobrowolne zastosowanie).

(więcej na ten temat znajduje się w dalszej części opracowania pkt. 4.1. Jednolity Elektroniczny Format Raportowania)

– **Uproszczenia w podpisywaniu sprawozdań finansowych oraz sprawozdań z działalności poprzez:**

- możliwość elektronicznego podpisania przez jedną osobę z wieloosobowego organu, który jest kierownikiem jednostki, po uprzednim upoważnieniu przez pozostałych, tj. złożeniu pisemnego oświadczenia, że sprawozdanie spełnia wymagania przewidziane w ustawie,
- możliwość odmówienia złożenia oświadczenia, co oznacza odmowę podpisania samego sprawozdania finansowego,
- wszystkie dokumenty – oświadczenia i odmowy – są składane do KRS,
- nadal możliwość podpisania sprawozdania przez wszystkich członków organu wieloosobowego.

Zachęcamy do przejrzania pytań i odpowiedzi przygotowanych przez Ministerstwo Finansów, zamieszczonych w sekcji „Rachunkowość finansowa”, pod adresem: <https://www.gov.pl/web/finanse/rachunkowosc-finansowa>.

Uwaga:

Najnowszy tekst jednolity ustawy o rachunkowości można pobrać [tutaj](#), ze strony internetowej PIBR – [Regulacje krajowe/ustawy](#) lub Bazy Internetowego Systemu Aktów Prawnych – [ISAP](#).

9 Rozporządzenie ESEF – [Rozporządzenie UE nr 2019/815](#) uzupełniające Dyrektywę Transparency w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji ESEF.

Uwaga:**Terminy sprawozdawcze za 2022 r.**

Ministerstwo Finansów poinformowało, że nie będą przesunięte terminy sprawozdawcze. W związku z tym sprawozdania finansowe za rok 2022 należy sporządzić do 31 marca 2023 r. Rozważane jest natomiast przedłużenie terminu na złożenie zeznań w podatku CIT.¹⁰

Uwaga:**Nowe rekomendacje KSR pt. „Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności za 2022 r. w warunkach niepewności otoczenia gospodarczego”¹¹**

Celem rekomendacji przygotowanych przez Komitet Standardów Rachunkowości („KSR”) jest, jak napisali autorzy, „pomoc jednostkom przy sporządzaniu sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności za 2022 r. Szczególne warunki, związane z niepewnością otoczenia gospodarczego, spowodowaną głównie agresją Rosji na Ukrainę oraz pandemią COVID-19, wymagają uwzględnienia w tych sprawozdaniach. (...) Stosowane w niniejszych rekomendacjach określenie „niepewność” jest rozumiane jako stan spowodowany zmianami otoczenia gospodarczego na skutek m.in. wzrostu inflacji i stóp procentowych, istotnymi zmianami kursów walut obcych, rosnącymi kosztami surowców i pracy, czy sytuacją na rynku energii i ciepła, które mogą mieć negatywny wpływ na działalność jednostki, w tym na zdolność jednostki do kontynuacji działalności”.

W dokumencie KSR wypowiedział się na temat aktualności dotychczasowych wydanych rekomendacji, jak również omówił zagadnienia o istotnym wpływie na sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności za 2022 rok, m.in.: założenie kontynuacji działalności w warunkach niepewności; inwentaryzację; uproszczoną wycenę wyrobów i usług; inflację – wpływ na wycenę aktywów i zobowiązań; rezerwy w warunkach niepewności; sytuację na rynku energii i jej wpływ na sprawozdania finansowe przedsiębiorstw energetycznych; przychody i koszty o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie; ujawnienia w warunkach niepewności.

Adresatami rekomendacji są m.in. biegli rewidenci.

Rekomendacje KSR są dostępne na stronie internetowej Ministerstwa Finansów <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-finansowe-i-sprawozdanie-z-dzialalnosci-za-2022-r-w-warunkach-niepewnosci-otoczenia-gospodarczego>.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

¹⁰ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Terminy sprawozdawcze za 2022 r.”.

¹¹ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowe rekomendacje KSR”.

e-sprawozdania finansowe i e-sprawozdania z działalności

Struktury logiczne udostępnione w BIP MF mają zastosowanie tylko do sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z polskimi standardami rachunkowości. Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF/MSR nie stosują struktur logicznych.

Wszystkie **struktury logiczne** są dostępne na [stronie internetowej Ministerstwa Finansów](#).

PIBR do struktur logicznych dostosowała narzędzie wspomagające proces badania – **e-Czytnik**. Aby z niego skorzystać, należy zalogować się do osobistego profilu biegłego rewidenta lub indywidualnego konta firmy audytorskiej (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Zaktualizowany e-Czytnik](#)” oraz pt. „[E-czytnik także dla kandydatów!](#)”).

Zwracamy uwagę, że e-Czytnik nie uwzględnia najnowszych struktur logicznych w wersjach 1-5 (dla funduszy inwestycyjnych i banków).

Przypominamy także o przydatnych informacjach, wskazówkach, wymogach technicznych oraz odpowiedziach na najczęściej pojawiające się pytania, które można znaleźć na stronie internetowej:

- [Ministerstwa Finansów](#),
- [Ministerstwa Sprawiedliwości](#), w tym po wybraniu opcji „pomoc” można pobrać kolejne pliki:
 - RDF – Instrukcja składania podpisu kwalifikowanego w portalu S24 i RDF.pdf
 - FAQ – Najczęściej zadawane pytania_2020r.pdf
 - RDF – Instrukcja tworzenia i obsługi kont w portalu S24 i RDF.pdf
 - RDF – Instrukcja użytkownika v 2.9.pdf

Rekomendujemy, aby biegli rewidenci przypominali swoim klientom o odpowiednich wymogach, jak np. jaka jest maksymalna wielkość załączanych plików, jaka powinna być nazwa plików czy kolejność składania podpisów, itp.

! Dobra praktyka – testowe sprawdzanie e-sprawozdań finansowych

Sprawozdania finansowe przygotowywane z wykorzystaniem schemy XSD (struktury logiczne opublikowane w BIP MF), przed przyjęciem do systemu eKRS podlegają walidacji pod kątem zgodności ze schemą i technicznej prawidłowości zamieszczonych podpisów. Istnieje możliwość wstępnej weryfikacji sprawozdań finansowych poprzez robocze ich umieszczenie w systemie Repozytorium Dokumentacji Finansowej („RDF”) KRS.

Wsparcie PIBR:

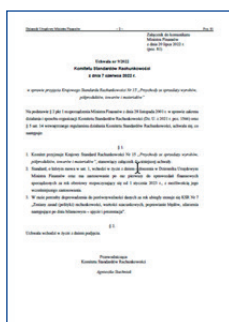
Przypominamy o udostępnionym przez PIBR w 2020 r. Miniprzewodniku „[Miniprzewodnik PIBR – „Jak sporządzić, podpisać i zweryfikować e-sprawozdanie finansowe?”](#)”.

Nowy KSR – przychody ze sprzedaży

W Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów z 29 lipca 2022 r. został opublikowany nowy Krajowy Standard Rachunkowości nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów”¹²

KSR 15, którego celem jest określenie zasad rachunkowości stosowanych w odniesieniu do ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawnień przychodów ze sprzedaży dóbr, ma zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2023 r., z możliwością jego wcześniejszego zastosowania. Jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości¹³ w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy o rachunkowości.

Standard zawiera obszerne wytyczne i praktyczne przykłady dotyczące zasad ustalania i ujmowania oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym przychodów ze sprzedaży: wyrobów gotowych zdalnych do sprzedaży lub w toku produkcji, półproduktów, towarów, materiałów.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

2.4. KODEKS SPÓŁEK HANDLOWYCH

Uwaga:

Chcielibyśmy zwrócić Państwa uwagę na jeszcze jedną zmianę przepisów prawa mającą związek z badaniem sprawozdań finansowych.

13 października 2022 r. weszła w życie ustawa z dnia 9 lutego 2022 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (pobierz ustawę [tutaj](#)), która wprowadziła szereg istotnych zmian w zakresie prawa spółek. Nowelizacja zakłada między innymi wprowadzenie tzw. prawa holdingowego regulującego relacje pomiędzy podmiotami funkcjonującymi w ramach grupy spółek, reformę przepisów dotyczących rad nadzorczych, a także modyfikację ustawowych zasad odpowiedzialności członków zarządu oraz członków rady nadzorczej.

¹² Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy KSR – przychody ze sprzedaży”.

¹³ Wszystkie Krajowe Standardy Rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości są dostępne na stronie internetowej MF pod adresem: <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowe-standardy-rachunkowosci>.

Nowością wprowadzoną przez nowelizację KSH jest udział kluczowego biegłego rewidenta lub innego przedstawiciela firmy audytorskiej w posiedzeniu rady nadzorczej, którego przedmiotem jest m.in. ocena sprawozdania finansowego i sprawozdania zarządu oraz wniosków zarządu dotyczących podziału zysku lub pokrycia straty. **Obowiązek ten odnosi się do spółek kapitałowych, których sprawozdanie finansowe podlega badaniu ustawowemu.** W takim przypadku, rada nadzorcza zawiadamia kluczowego biegłego rewidenta, który przeprowadzał badanie, o terminie posiedzenia rady nadzorczej z co najmniej tygodniowym wyprzedzeniem. Rolą kluczowego biegłego rewidenta lub innego przedstawiciela firmy audytorskiej, podczas posiedzenia rady nadzorczej, jest przedstawienie radzie nadzorczej sprawozdania z badania sprawozdania finansowego spółki, w tym oceny podstaw oświadczenia kierownika jednostki o zdolności spółki do kontynuowania działalności, a także udzielenie odpowiedzi na pytania członków rady nadzorczej.

3. REGULACJE OBOWIĄZUJĄCE DO BADANIA ZA 2022 ROK

3.1. KRAJOWE STANDARDY BADANIA (KSB)

Do badania sprawozdania finansowego za 2022 rok ma zastosowanie uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów¹⁴ („uchwała nr 3430/52a/2019”) z **późniejszymi zmianami**.

2022 rok to już drugi rok, kiedy do badania sprawozdań finansowych ma zastosowanie uchwała nr 1107/15a/2020¹⁵, **zmieniająca uchwałę nr 3430/52a/2019**, i zatwierdzony **Krajowy Standard Badania 540 (Zmieniony) – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”** oraz zmiany do innych krajowych standardów. Po raz pierwszy KSB 540 (Z) miał zastosowanie do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później.

Więcej informacji na temat KSB 540 (Z) oraz materiałów wspierających jego stosowanie znajduje się w „Alercie specjalnym – Badanie za 2021 rok”.

Uwaga:

Możliwość stosowania standardów badania w dotychczasowym brzmieniu, bez zmian wprowadzonych na mocy uchwały nr 1107/15a/2020, minęła z dniem 31 grudnia 2021 r. Od 1 stycznia 2022 r. zastosowanie mają już wyłącznie KSB 540 (Z) i pozostałe standardy badania w zmienionym brzmieniu. Co oznacza, że od 1 stycznia 2022 r. (tzw. daty odcięcia) stosowany może być już wyłącznie KSB 540 (Z) niezależnie od tego jakiego okresu sprawozdawczego dotyczy badanie sprawozdania finansowego (§ 4 ust. 2 uchwały nr 1107/15a/2020). Poprzedni standard – Krajowy Standard Badania 540 – „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień” nie ma już zastosowania.

PAMIĘTAJ!

Przypominamy, że od 1 stycznia 2020 r. do badania sprawozdania finansowego sporządzonego za dowolny okres zastosowanie ma jeden, najnowszy pakiet krajowych standardów badania (KSB) (zgodnie z § 4 ust. 8 uchwały nr 3430/52a/2019) z uwzględnieniem, od 1 stycznia 2022 r., zmian wynikających z uchwały nr 1107/15a/2020 (zgodnie z § 4 ust. 2 uchwały nr 1107/15a/2020).¹⁶ Oznacza to, że biegły rewident przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego lub innej historycznej informacji finansowej niezależnie od tego, za jaki okres zostało ono sporządzone, powinien stosować najnowszą wersję standardów i nie powinien stosować już wersji wcześniejszych (przyjętych poprzednimi uchwałami KRBR).

14 Uchwała nr 3430/52a/2019 to jeden pakiet wszystkich krajowych standardów badania w brzmieniu międzynarodowych standardów badania opublikowanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, „IAASB”) w opracowaniu pt.: „2016-2017 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”.

15 Więcej na temat uchwały nr 1107/15a/2020 KRBR w przedmiocie przyjęcia Krajowego Standardu Badania 540 (Zmienionego) oraz przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych można przeczytać w aktualności pt. „Zatwierdzony już jest KSB 540 (Zmieniony)”.

16 Podobna konstrukcja została wprowadzona w odniesieniu do krajowych standardów przeglądu (KSP). Od 1 stycznia 2020 r., zgodnie z postanowieniami § 3 ust. 6 uchwały nr 3436/52e/2019, korzystamy wyłącznie z krajowych standardów przeglądu (KSP) w brzmieniu przyjętym przez KRBR uchwałą nr 3436/52e/2019 z uwzględnieniem, od 1 stycznia 2022 r., zmian wynikających z uchwały nr 1107/15a/2020 (zgodnie z § 4 ust. 2 uchwały nr 1107/15a/2020).

Krajowe Standardy Badania przyjęte są w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania („KSB”). Treść uchwały nr 3430/52a/2019 oraz uchwały nr 1107/15a/2020 wraz z załącznikami jest dostępna na naszej stronie internetowej w zakładce „Prawo i standardy/Regulacje PIBR/Uchwały KRBR” w sekcji „Krajowe standardy wykonywania zawodu”. W załączniku nr 2 do niniejszego opracowania znajduje się wykaz wszystkich obecnie obowiązujących KSB, w tym ujednoczone brzmienie każdego ze zmienionych standardów.

Przypominamy, że stosując KSB należy brać pod uwagę niżej wskazane dokumenty:

- 1) „Przedmowę do dokumentów międzynarodowych standardów kontroli jakości, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych”,
- 2) „Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych”.

Najnowsze brzmienie tych dokumentów znajduje się w uchwale nr 3430/52a/2019.

Uwaga:

Jeżeli sprawozdanie finansowe jest sporządzone w formacie ESEF i oznakowane zgodnie z wymogami rozporządzenia ESEF (rozporządzenie UE nr 2019/815), to do takiego badania ma również zastosowanie **Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”** (KSUA 3001PL), o którym szerzej jest mowa w dalszej części Alertu – patrz pkt 4.1. Jednolity Elektroniczny Format Raportowania).

Nowe:

Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”

7 lipca 2022 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę nr 2272/38a/2022 w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) oraz zmian do krajowych standardów badania wynikających z ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.). Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, czyli 30 sierpnia 2022 r. (uchwała nr 25/I/2022).¹⁷

Uwaga:

Standard nie ma jeszcze obligatoryjnego zastosowania, może być stosowany do badania sprawozdań finansowych za 2022 rok na zasadzie dobrowolności.

Więcej informacji na temat KSB 315 (Zmienionego w 2022) można znaleźć w dalszej części Alertu – Załącznik nr 1 – Informacje na temat KSB 315 (Zmienionego w 2022 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”.

17 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”.

3.2. KRAJOWE STANDARDY KONTROLI JAKOŚCI

W 2022 roku nadal obowiązywały postanowienia uchwały w sprawie krajowych standardów kontroli jakości (KSKJ) (z dnia 3 marca 2018 r. uchwała nr 2040/37a/2018 KRBR) z późniejszą zmianą.

Ta późniejsza zmiana wynikała z uchwały nr 1107/15a/2020 w przedmiocie przyjęcia Krajowego Standardu Badania 540 (Zmienionego) oraz przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych.¹⁸

KSKJ to standard w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 („MSKJ 1”) „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”.

Uwaga:

W związku z licznymi pytaniami dotyczącymi możliwości świadczenia usług, w tym wykonywania kontroli jakości wykonania zlecenia przez biegłych rewidentów seniorów, KRBR sformułowała stanowisko w tej sprawie. Uchwała KRBR została zaskarżona przez Radę PANA do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie („WSA”). WSA rozstrzygnął sprawę na korzyść PANA i uchylił uchwałę KRBR.¹⁹

Zgodnie z wyrokiem WSA kontrolę jakości wykonania zlecenia może przeprowadzić wyłącznie biegły rewident, czyli osoba wpisana do rejestru biegłych rewidentów. Biegły rewident senior nie ma takich uprawnień.

Uwaga WAŻNA ZMIANA:

Od 1 stycznia 2023 r. firmy audytorskie zaczęły stosować w prowadzeniu działalności nową koncepcję – zarządzanie jakością.

Wdrożenie pakietu nowych standardów wiąże się z modyfikacjami w funkcjonowaniu firm audytorskich. Istotą zmian stojących przed firmami audytorskimi jest przejście z dotychczasowego procesu kontroli jakości na proces zarządzania ryzykiem. Ten proces ma charakter ciągły i proaktywny, w efekcie czego będzie stale doskonalony i dostosowywany do otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego firmy audytorskiej, czyli do jej wielkości czy specyfiki obsługiwanych klientów.

Pakiet nowych standardów zarządzania jakością obejmuje:

1. Krajowy Standard Kontroli Jakości 1²⁰ w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 – „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych” („KSKJ 1”, „KSKJ 1 w brzmieniu MSZJ (PL) 1”),
2. Krajowy Standard Kontroli Jakości 2 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 2 – „Kontrola jakości wykonania zlecenia” („KSKJ 2”, „KSKJ 2 w brzmieniu MSZJ (PL) 2”),

¹⁸ Więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Zatwierdzony już jest KSB 540 (Zmieniony)”.

¹⁹ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Kto może być kontrolerem jakości wykonania zlecenia?”.

²⁰ Nazewnictwo standardów krajowych, w odróżnieniu od standardów międzynarodowych, pozostało niezmienione, ponieważ w ten sposób standardy są nazwane w ustawie o biegłych rewidentach.

3. Krajowy Standard Badania 220 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego” („KSB 220 (Z)”, „KSB 220 (Z) w brzmieniu MSB (PL) 220 (z)”).

W przygotowaniu do ustanowienia w formie uchwały KRBR są jeszcze:

4. Zmiany dostosowawcze do międzynarodowych standardów badania (MSB) i materiałów powiązanych wynikające z projektów zarządzania jakością,
5. Zmiany dostosowawcze do standardów międzynarodowych innych niż międzynarodowe standardy badania wynikające z projektów zarządzania jakością.

Nowy proces w ramach ustanawiania standardów

Standardy międzynarodowe zostały nie tylko przetłumaczone na język polski, ale przeszły także **dotodatkowy proces polegający na dostosowaniu ich brzmienia do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa**. Zmiany związane z tym nowym procesem są wyróżnione w tekście kolorem szarym, a w tytule standardu dodane jest określenie „PL”.

Etapy ustanawiania nowych standardów:

Dotychczasowe kalendarium:

- 1) 31 stycznia 2022 r. – uchwała KRBR w sprawie przyjęcia planowanego harmonogramu ustanowienia nowych standardów i wsparcia firm audytorskich w ich wdrożeniu;
- 2) 30 kwietnia 2022 r. – pierwsza uchwała KRBR w sprawie nowych standardów (nr 2182/36a/2022);
- 3) 21 czerwca 2022 r. – decyzja Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (PANA) o niezatwierdzeniu tej uchwały KRBR i zgłoszeniu zastrzeżeń (5 punktów);
- 4) 25 lipca 2022 r. – druga uchwała KRBR w sprawie standardów (nr 2290/39a/2022);
- 5) 12 sierpnia 2022 r. – odmowa Rady PANA zatwierdzenia drugiej uchwały KRBR;
- 6) 14 września 2022 r. – wniesienie przez KRBR, zgodnie z przepisami art. 102 ust. 4 ustawy o biegłych rewidentach, skargi do WSA na zastrzeżenia Rady PANA;
- 7) 19 października 2022 r. – komunikat na stronie internetowej PANA pt. „[Komunikat po XL i XLI posiedzeniu Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego](#)”. W komunikacie poinformowano, że Rada PANA podjęła uchwałę w sprawie odpowiedzi na skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, a także, że Rada PANA zadecydowała o przeprowadzeniu na najbliższym posiedzeniu Rady PANA głosowania nad uchwałą w sprawie ustanowienia nowych standardów z uwzględnieniem swoich zastrzeżeń (w trybie art. 102 ust. 9 ustawy o biegłych rewidentach);
- 8) 15 listopada 2022 r. – uchwała Rady PANA wprowadzająca pakiet standardów zarządzania jakością do systemu obowiązujących w Polsce regulacji (uchwała nr 38/1/2022). Uchwała Rady PANA weszła w życie z dniem podjęcia, tj. 15 listopada 2022 r.

Uwaga:

Do czasu wydania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyroku w sprawie ze skargi Krajowej Rady Biegłych Rewidentów na zastrzeżenia Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego przedstawione do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowego standardu badania 220 (Z) obowiązują standardy w brzmieniu wprowadzonym przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego uchwałą nr 38/I/2022 z dnia 15 listopada 2022 r. (pobierz treść uchwały nr 38/I/2022 Rady PANA [tutaj](#)).

Początek obowiązywania:²¹

- _ **KSKJ 1** – każda firma audytorska do 1 stycznia 2023 r. powinna opracować nowy system wewnętrznej kontroli jakości (SWKJ), tj.:
 - ustalić cele jakości,
 - zidentyfikować i oszacować ryzyka jakości oraz
 - zaprojektować i wdrożyć reakcje na te ryzyka.
- Wymagane jest, aby zaprojektowane reakcje na ryzyka zaczęły działać już od 1 stycznia 2023 r. Również do 1 stycznia 2023 r. firma audytorska powinna m.in. zaprojektować i wdrożyć procedury monitorowania i korygowania działania nowego SWKJ. Monitoring bieżący powinien zacząć działać już od 1 stycznia 2023 r. Natomiast w terminie jednego roku od daty wdrożenia KSKJ 1 (czyli do 1 stycznia 2024 r.) należy dokonać oceny nowego SWKJ. Oceny dokonuje się na określony moment w czasie i co najmniej raz w roku.
- _ **KSKJ 2** – dla badań za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2023 r. i później oraz usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz usług pokrewnych rozpoczynających się 1 stycznia 2023 r. i później.
 - _ **KSB 220 (Z)** – dla badań za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2023 r. i później.

Działania Krajowej Rady Biegłych Rewidentów służące popularyzacji wiedzy na temat nowych standardów oraz wspierające w przygotowaniach do opracowania nowych systemów wewnętrznej kontroli jakości

Poniżej prezentujemy najistotniejsze działania Krajowej Rady Biegłych Rewidentów służące popularyzacji wiedzy na temat nowych standardów jakości, jak również wspierające biegłych rewidentów w przygotowaniach do wdrożenia nowych systemów wewnętrznej kontroli jakości w firmach audytorskich.

Bieżące i systematyczne informowanie członków samorządu za pośrednictwem kanałów komunikacyjnych Polskiej Izby Biegłych Rewidentów o procesie implementacji MSZJ

1. W okresie grudzień 2021 r. – luty 2022 r. zostały udostępnione wersje robocze każdego ze standardów (m.in. w celu wcześniejszego zapoznania się biegłych rewidentów z ich brzmieniem).

²¹ Więcej informacji na ten temat znajduje się na stronie internetowej PANA, w sekcji pt. „Nowe standardy kontroli jakości – odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania”, pod adresem: <https://pana.gov.pl/nowe-standardy-kontroli-jakosci/nowe-standardy-kontroli-jakosci-odpowiedzi-na-najczesciej-zadawane-pytania/>.

2. W okresie od grudnia 2021 r. do 31 marca 2022 r. prowadzone były z szerokim kręgiem interesariuszy, w tym z biegłymi rewidentami, za pośrednictwem strony internetowej, konsultacje brzmienia standardów po udostępnieniu wersji roboczych. Miały one na celu m.in. zebranie opinii nt. dodatkowych zapisów związanych z dostosowaniem brzmienia standardów do wymogów prawa krajowego i unijnego.
3. Od stycznia 2022 r. były publikowane na stronie internetowej PIBR, po uzyskaniu niezbędnych zgód IFAC, opracowane przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. skrót IAASB) przetłumaczone materiały wspierające wdrożenie i stosowanie każdego z nowych standardów. Obejmują one następujące opracowania:
 - „Podstawa wniosków”,
 - „Arkusze informacyjne”,
 - „Przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy”,
 - prezentacje z serii webinarium na temat MSZJ 1.
4. W lutym 2022 r. została uruchomiona podstrona „Nowe standardy zarządzania jakością” pod adresem: <https://www.pibr.org.pl/pl/Nowe-standardy-zarzadzania-jakoscia>. Wśród zgrupowanych na niej materiałów są m.in. skatalogowane wszystkie standardy i opracowania w języku angielskim, na bieżąco były udostępnione wersje robocze standardów, jak również przetłumaczone na język polski materiały IAASB wspierające wdrożenie i stosowanie nowych standardów, a także wszystkie materiały opracowane przez PIBR.
5. Od maja 2022 r. była prowadzona kampania informacyjno-promocyjna, obejmująca publikację newsów z zastosowaniem specjalnej grafiki.



Przygotowanie i publikacja materiałów PIBR wspierających dla małych i średnich firm audytorskich²²

1. W maju 2022 r., po podjęciu uchwały KRBR o ustanowieniu nowych standardów, została podjęta decyzja o powołaniu zespołu ekspertów uczestniczących w procesie wsparcia firm audytorskich. Prace zespołu koncentrowały się głównie na przygotowaniu opracowania PIBR „Materiały wspierające wdrożenie MSZJ (PL) 1 z uwzględnieniem przepisów ustawy o biegłych rewidentach”. Członkowie zespołu współpracowali ze sobą na bieżąco, a także podczas cyklicznych spotkań zorganizowanych w okresie czerwiec – wrzesień 2022 r.
2. W listopadzie 2022 r. zostało udostępnione przygotowane przez ww. zespół ekspertów pierwsze opracowanie PIBR pt. „Materiały wspierające wdrożenie MSZJ (PL) 1 z uwzględnieniem przepisów ustawy o biegłych rewidentach”. Celem opracowania PIBR jest pomoc w zrozumieniu i stosowaniu KSKJ 1

²² Więcej informacji na temat opracowań PIBR znajduje się w dalszej części Alertu – patrz „Wsparcie PIBR”.

w brzmieniu MSZJ (PL) 1, a także wsparcie w przygotowywaniu przez firmy audytorskie własnych systemów wewnętrznej kontroli jakości.

- 23 grudnia 2022 r. zostało udostępnione drugie opracowanie PIBR – przykładowa dokumentacja dla małych firm audytorskich pt. „Przykładowy system wewnętrznej kontroli jakości (SWKJ)/system zarządzania jakością (SZJ) w małej firmie audytorskiej (FA)”. KRBR dostrzegając brak zasobów zarówno finansowych, jak i kadrowych w małych firmach audytorskich, zdecydowała o przygotowaniu ramowych rozwiązań dedykowanych dla takich jednostek. Opracowanie to było szczególnie ważne ze względu na bardzo krótki okres od momentu przyjęcia uchwały Rady PANA w dniu 15 listopada 2022 r. do początku terminu obowiązywania KSKJ 1, czyli 1 stycznia 2023 r.

Konferencje i szkolenia

- 19 września 2022 r. zostało zorganizowane przez KRBR wspólnie z Centrum Edukacji PIBR spotkanie online w ramach Samorządowego Forum Regionów PIBR pt. „Standardy zarządzania jakością – proces ustanawiania regulacji”. Miało ono na celu przedstawienie procesu ustanawiania nowych regulacji oraz działań samorządu mających na celu wsparcie firm audytorskich w przygotowaniu się do ich wdrożenia oraz udzielenie odpowiedzi na pytania zgłaszane przez biegłych rewidentów. Udział w spotkaniu wzięło 370 osób.
- 7-8 listopada 2022 r. odbyła się XXIII Doroczna Konferencja Audytingu w formule online w całości poświęcona MSZJ i jakości. Temat konferencji brzmiał: „Nowe standardy zarządzania jakością IAASB – praktyczne aspekty wdrożenia oraz inne zagadnienia jakości w firmie audytorskiej”. Forma konferencji była zróżnicowana i obejmowała panele dyskusyjne oraz warsztaty. Podczas konferencji poruszone były następujące tematy:
 - Jakość w firmie audytorskiej od kontroli do zarządzania. Nowe standardy zarządzania jakością IAASB – praktyczne aspekty wdrożenia;
 - Jakość – spojrzenie międzynarodowe;
 - Cele jakości firmy audytorskiej, identyfikacja i oszacowanie ryzyk. Nowe standardy zarządzania jakością IAASB. Praktyczne aspekty wdrożenia;
 - Reakcja na zidentyfikowane ryzyko: zaprojektowanie, wdrażanie, monitoring systemu zarządzania jakością. Nowe standardy zarządzania jakością IAASB – praktyczne aspekty wdrożenia;
 - Samorząd a zarządzanie jakością.

Zachęcamy do obejrzenia nagrania z **Dorocznej Konferencji Audytingu** (bezpłatne nagranie dostępne jest pod adresem: <https://elearning.pibr.org.pl/>).

- 21 listopada 2022 r. został zorganizowany webinar pt. „Opracowanie PIBR wspierające wdrożenie MSZJ (PL) 1 – system zarządzania jakością”, który miał charakter wprowadzający i przybliżający pierwsze opracowanie PIBR. W trakcie spotkania zostały przybliżone wybrane aspekty systemu zarządzania jakością z podkreśleniem tych elementów, które są istotne z punktu widzenia małych firm audytorskich. Udział w webinarze wzięło 340 osób.

Nagranie jest dostępne na stronie internetowej PIBR (obejrzyj nagranie [tutaj](#)).

4. Od 27 grudnia 2022 r. na bazie drugiego opracowania PIBR – opublikowanego 23 grudnia 2022 r. na stronie internetowej – zatytułowanego „Przykładowy system wewnętrznej kontroli jakości (SWKJ)/system zarządzania jakością (SZJ) w małej firmie audytorskiej (FA)” były prowadzone bezpłatne szkolenia zarówno przez Centrum Edukacji PIBR, jak i Regionalne Oddziały PIBR. Łącznie do 23 stycznia 2023 r. zorganizowano 12 szkoleń, w których uczestniczyło 1613 osób.

Informowanie o działaniach PANA

Poza powyższymi działaniami, PIBR informowała także o działaniach Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, w tym o poszczególnych etapach ustanawiania nowych standardów, jak i o spotkaniach online dla firm audytorskich.

Na podstronie PIBR dedykowanej MSZJ zamieszczony został link do podstrony PANA. Dodatkowo biegli rewidenci zostali poinformowani o tej podstronie PANA, ze zwróceniem uwagi na odpowiedzi PANA na najczęściej zadawane pytania, w tym dotyczące zakresu i terminów oraz kontroli.

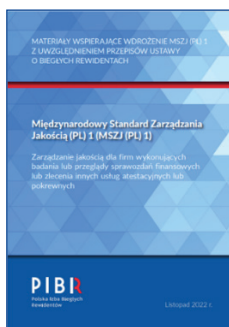
([przejdź do strony internetowej PANA – „Nowe standardy kontroli Jakości” – tutaj](#)).

Wsparcie PIBR:

W minionym 2022 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów i jej eksperci systematycznie zachęcali biegłych rewidentów, aby odpowiednio się przygotować do wdrożenia. Wdrożenie pakietu nowych standardów wiąże się z modyfikacjami w funkcjonowaniu firm audytorskich. Wdrożenie KSKJ 1, zwłaszcza dla mniejszych organizacji, było wyzwaniem. Odpowiednie przygotowanie do tego procesu, z wykorzystaniem materiałów opracowanych przez PIBR, pozwoliło na płynne przejście z dotychczasowego standardu na standard nowy. W przygotowaniu firm audytorskich do nowych zasad były przydatne także szkolenia organizowane przez Centrum Edukacji PIBR – „Praktyczne aspekty wdrożenia MSZJ1 w małej firmie audytorskiej”.

W 2023 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów będzie kontynuować działania edukacyjno-informacyjne związane z wdrożeniem nowych standardów zarządzania jakością.

Pierwsze opracowanie PIBR – pt. „Materiały wspierające wdrożenie MSZJ (PL) 1 z uwzględnieniem przepisów ustawy o biegłych rewidentach”²³



Opracowanie zostało udostępnione 15 listopada 2022 r.

²³ Więcej na temat tego opracowania PIBR można przeczytać w aktualności pt. „[Opracowanie PIBR wspierające wdrożenie nowego standardu zarządzania jakością oraz webinar](#)”.

KSKJ 1 w brzmieniu MSZJ (PL) 1 jest najważniejszym standardem, gdyż ma najszersze zastosowanie i dotyczy działalności każdej z firm audytorskich. Celem opracowania zespołu ekspertów PIBR, zapowiadanego już wcześniej (więcej na ten temat [tutaj](#)), była pomoc w zrozumieniu i stosowaniu KSKJ 1 w brzmieniu MSZJ (PL) 1, a także wsparcie w przygotowywaniu przez firmy audytorskie własnych systemów wewnętrznej kontroli jakości. Materiał był ukierunkowany na mniej złożone firmy audytorskie. Opracowanie to stanowi niewiążące materiały wspierające, z uwzględnieniem przepisów ustawy o biegłych rewidentach, zawierające przykładowe praktyczne rozwiązania, które mogą być zaimplementowane przez firmy audytorskie po odpowiednim dostosowaniu. Założenia tej publikacji były szczegółowo prezentowane w trakcie Dorocznej Konferencji Audytingu.

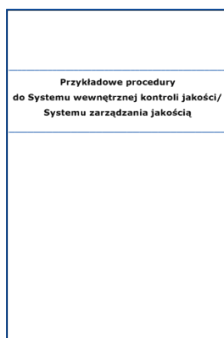
Opracowanie wraz z załącznikami, czyli ośmioma arkuszami Excel, odpowiada ośmiu elementom systemu (dwóm procesom i sześciu komponentom). W materiale znajdują się praktyczne przykłady zaprojektowania, wdrożenia i działania tych komponentów, a także uwagi dotyczące przeprowadzania oceny systemu wewnętrznej kontroli jakości. Załączniki Excel obejmują m.in.: przykładowe cele jakości, odpowiednie wymogi MSZJ (PL) 1, przykładowe ryzyka jakości, oszacowanie ryzyka jakości przed wdrożeniem reakcji na ryzyko oraz przykładowe reakcje w odpowiedzi na ryzyko jakości.

Opracowanie wraz z załącznikami można pobrać poniżej lub ze strony internetowej, z zakładki „[Nowe standardy zarządzania jakością](#)”:

- „Materiały wspierające wdrożenie MSZJ (PL) 1 z uwzględnieniem przepisów ustawy o biegłych rewidentach”
 - pobierz [tutaj](#),
- załączniki w formie Excel (linki do arkuszy znajdują się także bezpośrednio w opracowaniu, na jego końcu)
 - Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia:
 - procesu oszacowania ryzyka w FA – Załącznik nr 1.1 pobierz [tutaj](#),
 - elementu: ład korporacyjny i przywództwo w FA – Załącznik nr 2.1 pobierz [tutaj](#),
 - elementu: stosowne wymogi etyczne w FA – Załącznik nr 3.1 pobierz [tutaj](#),
 - elementu: akceptacja i kontynuacja relacji z klientami oraz konkretnych zleceń w FA – Załącznik nr 4.1 pobierz [tutaj](#),
 - elementu: wykonywanie zlecenia w FA – Załącznik nr 5.1 pobierz [tutaj](#),
 - elementu: zasoby w FA – Załącznik nr 6.1 pobierz [tutaj](#),
 - elementu: informacje i komunikacja w FA – Załącznik nr 7 pobierz [tutaj](#),
 - procesu monitorowania i korygowania w FA – Załącznik nr 8 pobierz [tutaj](#),
 - oraz praktyczne uwagi dotyczące przeprowadzania oceny SWKJ (SZJ) – Załącznik nr 9 pobierz [tutaj](#).

Zachęcamy do obejrzenia **nagrania z webinaru omawiającego to opracowanie** (obejrzyj nagranie [tutaj](#)).

Drugie opracowanie PIBR – „Przykładowy system wewnętrznej kontroli jakości (SWKJ)/system zarządzania jakością (SZJ) w małej firmie audytorskiej (FA)”²⁴



Opracowanie zostało udostępnione 23 grudnia 2022 r.

Jest to przykładowy opis systemu wewnętrznej kontroli jakości w małej firmie audytorskiej uwzględniający wymogi nowego standardu zarządzania jakością. Materiał składa się z kompletu edytowalnych materiałów do pobrania.

Opracowanie obejmuje przykładowe: zarządzenie wewnętrzne przyjmujące dokumentację SWKJ w danej firmie audytorskiej, instrukcję/dokumentację SWKJ, warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania, które firma zobowiązana jest zrozumieć – załącznik A (określone w par. 25(a) MSZJ 1), przykładowe procedury do SWKJ, przykładowe formularze SWKJ, ryzyka i reakcja (arkusz Excel z pierwszego ww. opracowania PIBR, dostosowany do warunków działalności małej firmy audytorskiej).²⁵

Przykładową dokumentację można pobrać poniżej:

- _ Przykładowe zarządzenie wewnętrzne (pobierz [tutaj](#)),
- _ SWKJ-SZJ 2023 instrukcja (pobierz [tutaj](#)),
- _ Załącznik A – warunki i zdarzenia (pobierz [tutaj](#)),
- _ Przykładowe procedury do SWKJ (pobierz [tutaj](#)),
- _ Przykładowe formularze SWKJ-SZJ (pobierz [tutaj](#)),
- _ Ryzyka i reakcja (DRUGA WERSJA, ZAKTUALIZOWANA 11.01.2023 R.) (pobierz [tutaj](#)).

20 stycznia 2023 r. została udostępniona zaktualizowana wersja jednej z części tego opracowania, tj. arkusz Excel o nazwie „Ryzyka i reakcja” (teraz z dopiskiem DRUGA WERSJA, ZAKTUALIZOWANA 11.01.2023 R.). Zmiany dotyczyły m.in. uzasadnienia ogólnej oceny ryzyk (kolumna G) w elemencie „ład korporacyjny i przywództwo” oraz „wykonywanie zlecenia”, usunięcia procedur w reakcji na ryzyko jakości (wiersz 8 oraz 15 i 16) z elementu „informacje i komunikacja”, pominięcia formularza nr 15 w załącznikach (wiersz 4) w elemencie „wykonywanie zlecenia”.

Opracowanie może ulegać kolejnym zmianom, aby jeszcze lepiej odpowiadać specyfice zarządzania jakością w małej firmie audytorskiej.

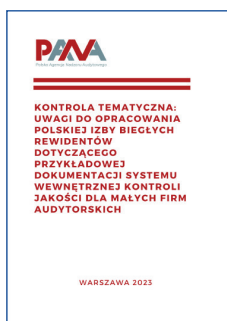
²⁴ Więcej na temat tego opracowania PIBR można przeczytać w aktualności pt. „Przykładowa dokumentacja SWKJ – nowe opracowanie PIBR dla małych FA” oraz w aktualności pt. „Zaktualizowana przykładowa dokumentacja SWKJ dla małych FA”.

²⁵ Na bazie przygotowanego opracowania były organizowane przez Centrum Edukacji PIBR bezpłatne szkolenia pt. „Praktyczne aspekty wdrożenia MSZJ1 w małej firmie audytorskiej”.

Uwaga:**Uwagi PANA**

PANA, stwierdziła, że niektóre firmy audytorskie przyjęły i wdrożyły dokumentację systemu kontroli jakości w formie i treści ww. publikacji zaproponowanej przez PIBR. Część firm uczyniła to bez niezbędnego dostosowania tej dokumentacji do swojej specyfiki i nie uzupełniła o stosowane w niej formularze czy też własne, wewnętrzne procedury oraz reguły zapewniające zgodność z elementami polonizującymi.

PANA przekazała wskazówki, pt. „Kontrola tematyczna: uwagi do opracowania PIBR dotyczącego przykładowej dokumentacji SWKJ dla małych firm audytorskich”, do rozważenia przez firmy audytorskie zakresu niezbędnych uzupełnień oraz korekt w przypadku przyjmowania ww. opracowania PIBR.²⁶



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

Opracowania IAASB

PIBR przetłumaczyła wszystkie publikacje Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. skrót „IAASB”) – do każdego z trzech standardów:

- _ podstawę wniosków,
- _ arkusz informacyjny,
- _ przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy,

Ponadto, prezentacje z serii webinarium IAASB na temat MSZJ 1, a także pierwszą część z nowej serii „Zarządzanie jakością: wdrożenie w małej firmie”.

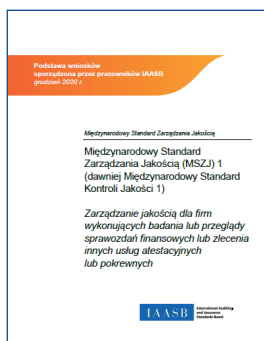


²⁶ Więcej o tym opracowaniu PANA można przeczytać w komunikacie pt. „Kontrola tematyczna: uwagi do opracowania PIBR dotyczącego przykładowej dokumentacji SWKJ dla małych firm audytorskich”.

Opracowania, które zostały pogrupowane do każdego ze standardów, można pobrać poniżej:

1. MSZJ 1 – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1 – „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”

_ Podstawa wniosków (Basis for Conclusions)



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#)),

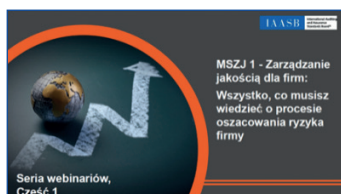
_ Arkusz informacyjny (Fact Sheet)



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#)),

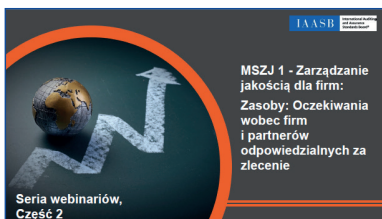
_ Prezentacje z serii webinarów na temat MSZJ 1 (obejrzyj webinaria w j. angielskim [tutaj](#) oraz [tutaj](#)):

- Webinarium – Część 1: MSZJ 1 – Zarządzanie jakością dla firm: Wszystko, co musisz wiedzieć o procesie oszacowania ryzyka firmy



(pobierz prezentację [tutaj](#)),

- Webinarium – Część 2: MSZJ 1 – Zarządzanie jakością dla firm: Zasoby: Oczekiwania wobec firm i partnerów odpowiedzialnych za zlecenie



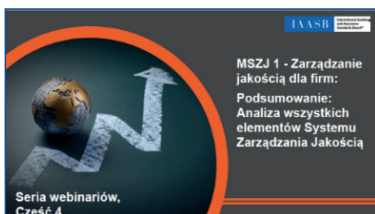
(pobierz prezentację [tutaj](#)),

- Webinarium – Część 3: MSZJ 1 – Zarządzanie jakością dla firm: Co nowego w procesach monitorowania i korygowania w firmach?



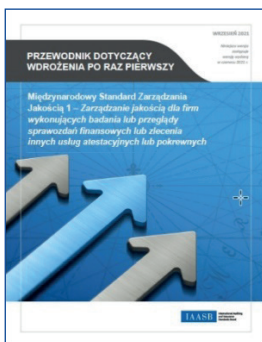
(pobierz prezentację [tutaj](#)),

- Webinarium – Część 4: MSZJ 1 – Zarządzanie jakością dla firm: Podsumowanie: Analiza wszystkich elementów Systemu Zarządzania Jakością



(pobierz prezentację [tutaj](#)),

- Przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy (Guide)



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#)),

– Seria „Zarządzanie jakością: wdrożenie w małej firmie”:

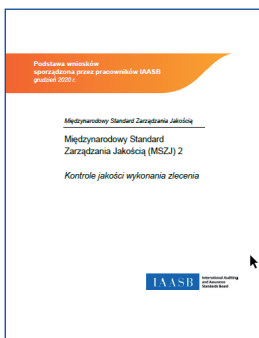
- Część pierwsza: Czas się przygotować na nowe standardy zarządzania jakością



(pobierz [tutaj](#));

2. MSZJ 2 – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 2 – „Kontrole jakości wykonania zlecenia”

– Podstawa wniosków (Basis for Conclusions)



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#)),

– Arkusz informacyjny (Fact Sheet)



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#)),

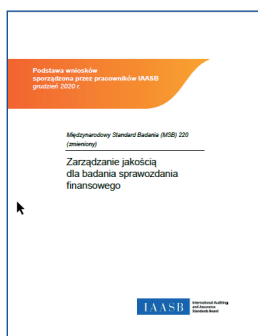
– Przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy (Guide)



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#));

3. MSB 220 (Z) – Międzynarodowy Standard Badania 220 (zmieniony) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”

– Podstawa wniosków (Basis for Conclusions)



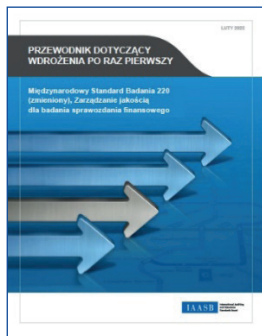
(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#)),

– Arkusz informacyjny (Fact Sheet)



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#)),

– Przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy (Guide)



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#)),

– Arkusz informacyjny – MSB 220 (zmieniony): Definicja zespołu wykonującego zlecenie



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#)),

– „Arkusz informacyjny – Zarządzanie jakością oraz badanie sprawozdań finansowych grupy: podkreślenie niektórych aspektów współzależności pomiędzy MSB 220 (Zmienionym) a MSB 600”



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#)).

ZARZĄDZANIE JAKOŚCIĄ – NAJWAŻNIEJSZE INFORMACJE O KSKJ 1

MSZJ 1: Struktura i elementy

- Standard składa się z:
 - o Ośmiu elementów
 - o Innych wymogów dotyczących szczegółowych tematów
- Elementy odnoszą się do:
 - o Procesów
 - o Środowiska, w którym działa system
 - o Rzeczy niezbędnych do działania systemu
 - o Szczegółowych tematów o fundamentalnym znaczeniu dla wykonania zlecenia
- Elementy nie są liniowe i odseparowane; działają w sposób iteracyjny i zintegrowany
 - o Reagowanie na zmiany
 - o Ciągłe dokonywanie korekt i ulepszeń

Strona 5

System zarządzania jakością odnosi się do następujących ośmiu elementów:

- 1) procesu oszacowania ryzyka przez firmę;
- 2) elementu – ład korporacyjny i przywództwo;
- 3) elementu – stosowne wymogi etyczne;
- 4) elementu – akceptacja i kontynuacja relacji z klientami oraz konkretnych zleceń;
- 5) elementu – wykonywanie zlecenia;
- 6) elementu – zasoby;
- 7) elementu – informacje i komunikacja;
- 8) procesu monitorowania i korygowania.

Zarządzanie versus kontrola

Najważniejsze zmiany

- _ skupienie na zarządzaniu jakością (zmiana z kontroli jakości),
- _ dostosowanie systemu zarządzania jakością (SZJ) do charakteru i okoliczności firmy i wykonywanych przez nią zleceń,
- _ koncentracja na osiągnięciu celów jakości poprzez identyfikowanie ryzyk jakości i reagowanie na nie,
- _ wzmocniony ład korporacyjny i przywództwo oraz zwiększone obowiązki kierownictwa,
- _ zasoby: technologiczne, intelektualne, zewnętrzni dostawcy usług,
- _ informacje i komunikacja – nowy element,
- _ bardziej proaktywne monitorowanie i skuteczne korygowanie słabości.

Ad 1) Proces oszacowania ryzyka przez firmę audytorską

KSKJ 1 wymaga od firmy audytorskiej („FA”) wdrożenia procesu oszacowania ryzyka, którego celem jest ustalenie celów jakości, identyfikacja i oszacowanie ryzyk jakości oraz zaprojektowanie i wdrożenie reakcji w odpowiedzi na ryzyka jakości. KSKJ 1 określa wymogi dotyczące następującego sposobu zastosowania powyższego procesu:

- _ ustalenie celów jakości,
- _ identyfikowanie i oszacowanie ryzyk jakości,
- _ zaprojektowanie i wdrożenie reakcji,
- _ identyfikowanie informacji wskazujących na konieczność dodania nowych lub modyfikacji istniejących celów jakości, ryzyk jakości lub reakcji.



Cele jakości FA

KSKJ 1 zawiera bardziej sprecyzowane cele jakości w odniesieniu do różnych elementów SWKJ, aby było jasne, jakie wyniki musi osiągnąć FA, aby posiadać SWKJ, który jest skuteczny w zarządzaniu jakością.

KSKJ1 uwzględnia cele jakości dla wszystkich sześciu elementów.

Ryzyko jakości

Definicja ryzyka jakości zawarta w KSKJ 1 wskazuje próg, w odniesieniu do którego ryzyka są uznawane za ryzyka jakości. Ryzyko jest uznawane za ryzyko jakości, jeżeli spełnia oba kryteria określone w definicji:

- _ ryzyko ma racjonalną możliwość wystąpienia,
- _ ryzyko ma racjonalną możliwość, indywidualnie lub w połączeniu z innymi rodzajami ryzyka, niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celu lub celów jakości.

FA stosuje zawodowy osąd, aby stwierdzić, czy ryzyko spełnia wymóg progu określony w definicji ryzyka jakości.

Ad 2) Ład korporacyjny i przywództwo

Ład korporacyjny i przywództwo ma szczególne znaczenie dla zarządzania jakością na poziomie FA i zlecenia, ponieważ **jest to sposób, w jaki FA utrwała swoją kulturę i etykę oraz reguluje własne działania, a także który służy jako ramy dla podejmowania decyzji przez FA.**

Ład korporacyjny FA wpływa również na publiczne postrzeganie firmy. FA bez skutecznego ładu korporacyjnego może być postrzegana jako firma, która nie działa w interesie publicznym.

Ad 3) Stosowne wymogi etyczne

W zakresie stosownych wymogów etycznych w FA obowiązują m.in. postanowienia:

- _ Kodeksu IESBA,
- _ ustawy o biegłych rewidentach,
- _ rozporządzenia nr 537/2014, w odniesieniu do jednostek zainteresowania publicznego („JZP”).

FA ustala cele jakości odnoszące się do wypełniania obowiązków zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi, w tym dotyczącymi zachowania niezależności przez FA i jej personel oraz strony trzecie (w tym sieć, firmy należące do sieci, osoby z sieci lub firm należących do sieci lub dostawcy usług), którzy podlegają stosownym wymogom etycznym, którym podlega FA i zlecenia FA. Cele powinny być ustalane w kontekście zrozumienia stosownych wymogów etycznych, którym podlega FA i zlecenia FA (lub które mają do nich zastosowanie), oraz w kontekście wypełniania swoich obowiązków w odniesieniu do stosownych wymogów etycznych, którym podlega FA i zlecenia FA (lub które mają do nich zastosowanie).

Ad 4) Akceptacja i kontynuacja relacji z klientami oraz konkretnych zleceń

Celem procedury akceptacji i kontynuacji relacji z klientami oraz konkretnych zleceń jest ustalenie, **czy akceptacja nowego klienta lub kontynuacja relacji nie stworzy zagrożeń dla podstawowych zasad SWKJ w FA oraz, czy podjęcie relacji z klientem nie stworzy zagrożenia dla reputacji FA.** Procedura akceptacji i kontynuacji zlecenia nakłada wymogi na FA dotyczące świadczenia tylko tych usług, do wykonania, których FA posiada między innymi odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym zasoby. W praktyce, FA powinna rozważyć stworzenie odpowiednich polityk i procedur w zakresie ponownej oceny swoich klientów i prowadzonych zleceń (np. raz do roku), w celu rozważenia czy decyzje podjęte na etapie akceptacji są nadal uzasadnione.

Ad 5) Wykonywanie zlecenia

FA ustala następujące cele jakości, które odnoszą się do wykonywania zleceń spełniających wymogi jakości:

- _ zespoły wykonujące zlecenie **rozumieją i wypełniają swoje obowiązki** w związku ze zleceniami, w tym, jeśli ma to zastosowanie, **całościową odpowiedzialność kluczowego biegłego rewidenta/biegłego rewidenta za zarządzanie i zapewnienie jakości podczas zlecenia oraz za wystarczające i odpowiednie zaangażowanie w trakcie całego zlecenia,**

- **charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania i nadzoru nad zespołami** wykonującymi zlecenie oraz przeglądu wykonanej pracy **są odpowiednie** w zależności od rodzaju i okoliczności zleceń oraz zasobów przydzielonych lub udostępnionych zespołom wykonującym zlecenie, **a praca wykonana przez mniej doświadczonych członków zespołu jest kierowana, nadzorowana i przeglądana przez bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie,**
- zespoły wykonujące zlecenie **stosują odpowiedni zawodowy osąd** i, gdy ma to zastosowanie ze względu na rodzaj zlecenia, **zawodowy sceptycyzm,**
- **podejmowane są konsultacje w sprawach trudnych lub spornych, a uzgodnione wnioski są wdrażane,**
- **rozbieżności opinii wewnątrz zespołu** wykonującego zlecenie lub między zespołem wykonującym zlecenie a kontrolerem jakości wykonania zlecenia lub osobami wykonującymi czynności w ramach SWKJ FA **są zgłaszane FA i rozstrzygane,**
- **dokumentacja zlecenia jest zebrana w odpowiednim czasie** po dacie sprawozdania ze zlecenia **oraz jest odpowiednio utrzymywana i przechowywana** w celu zaspokojenia potrzeb FA i przestrzegania przepisów prawa, regulacji, stosownych wymogów etycznych lub standardów zawodowych.

Ad 6) Zasoby

FA ustala cele jakości, które odnoszą się do **odpowiedniego pozyskiwania, rozwijania, wykorzystywania, utrzymywania, alokowania i przydzielania zasobów w odpowiednim czasie,** aby umożliwić zaprojektowanie, wdrożenie i działanie SWKJ w następujących obszarach zasobów:

- ludzkich,
- technologicznych,
- intelektualnych,
- dostawców usług.

Ad 7) Informacje i komunikacja

FA ustala następujące cele jakości odnoszące się do uzyskania, generowania lub wykorzystania informacji dotyczących SWKJ oraz terminowego przekazywania informacji w ramach FA oraz stronom trzecim, aby umożliwić zaprojektowanie, wdrożenie i działanie SWKJ:

- a) system informacyjny identyfikuje, przechwytuje, przetwarza i utrzymuje stosowne i wiarygodne informacje, które wspierają SWKJ, czy to ze źródeł wewnętrznych, czy zewnętrznych,
- b) kultura FA uznaje i wzmacnia odpowiedzialność personelu za wymianę informacji z FA oraz między sobą,
- c) w całej FA oraz z zespołami wykonującymi zlecenie wymieniane są stosowne i wiarygodne informacje, w tym:
 - informacje są przekazywane personelowi i zespołom wykonującym zlecenia, a rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres informacji są wystarczające, aby umożliwić im zrozumienie i wypełnianie przez nich obowiązków związanych z wykonywaniem czynności w ramach SWKJ lub zleceń, oraz

- personel i zespoły wykonujące zlecenia przekazują informacje FA podczas wykonywania czynności w ramach SWKJ lub zleceń,
- d) stosowne i wiarygodne informacje są przekazywane stronom trzecim, w tym:
- informacje są przekazywane przez FA do sieci FA lub w jej obrębie, bądź do dostawców usług, o ile tacy są, umożliwiając sieci lub dostawcom usług wypełnianie przez nich obowiązków związanych z wymogami sieci lub usługami sieci lub dostarczanymi przez nich zasobami, oraz
 - informacje są przekazywane na zewnątrz, gdy jest to wymagane przez przepisy prawa, regulacje lub standardy zawodowe lub w celu wspierania zrozumienia przez strony trzecie SWKJ.

Ad 8) Proces monitorowania i korygowania

Celem procesu monitorowania i korygowania jest:

- _ monitorowanie SWKJ tak, aby **zapewnić FA stosowne, wiarygodne i aktualne informacje** na temat zaprojektowania, wdrożenia i **działania SWKJ**,
- _ **podejmowanie odpowiednich działań w odpowiedzi na zidentyfikowane słabości**, tak aby były one **korygowane** w odpowiednim czasie oraz aby **zapobiegać** ich ponownemu wystąpieniu.

Proces monitorowania i korygowania – Czy SWKJ działa?

Przegląd procesu:

- _ inspekcje zleceń zamkniętych i otwartych,
- _ przegląd praktyki FA – polityki i procedury SWKJ,
- _ inne działania monitorujące.

Ocena systemu zarządzania jakością

Kluczowe założenia:

1. Co najmniej raz w roku FA dokonuje oceny na określony moment.
2. Przedmiot oceny, czyli czy SWKJ zapewnia racjonalną pewność, że:
 - FA i jej personel wykonują swoje obowiązki zgodnie z zawodowymi standardami i obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, oraz wykonują zlecenia zgodnie z takimi standardami i wymogami,
 - sprawozdania wydawane przez FA i partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie w danych okolicznościach.
3. Ocena SWKJ ma wpływ na ocenę osób odpowiedzialnych za SWKJ.
4. Dokumentację corocznej oceny przechowuje się przez 8 lat (PL).

3.3. ZASADY ETYKI ZAWODOWEJ BIEGŁYCH REWIDENTÓW

W 2022 roku nadal obowiązywała przyjęta przez KRBR w dniu 25 marca 2019 r. uchwała nr 3431/52a/2019 w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów („uchwała nr 3431/52a/2019”), która jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów wprowadziła „Międzynarodowy Kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)” przyjęty przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (ang. skrót „IESBA”), z późn. zm. („Kodeks etyki”). Pełna treść Kodeksu etyki stanowi załącznik nr 1 do uchwały nr 3431/52a/2019.²⁷

Późniejsza zmiana Kodeksu etyki wynikała z podjętej przez KRBR 6 sierpnia 2021 r. uchwały nr 1760/27a/2021 w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów. Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, czyli 13 października 2021 r.²⁸ Zmiana polegała na zastąpieniu dotychczasowego brzmienia „Części 4B – Niezależność dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu” brzmieniem zmienionym. (Więcej na ten temat można przeczytać w „Alertcie specjalnym – Badanie za 2021 rok”).

O kolejnych, oczekujących na ustanowienie przez KRBR, jako zmiany zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, zmianach Kodeksu IESBA jest mowa pkt. 10. „Co przed nami w perspektywie 2023 r. i kolejnych lat?” Alertu.

Dla przypomnienia:

Ogólny zarys Kodeksu etyki przedstawia się następująco:



²⁷ Więcej na temat nowego kodeksu etyki można przeczytać w pkt. 3.3 „Alertu specjalnego – Badanie za 2019 r.”.

²⁸ Więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Zmiana Kodeksu etyki”.

Wsparcie PIBR:

W celu wsparcia biegłych rewidentów w stosowaniu regulacji Kodeksu etyki, przyjętego uchwałą nr 3431/52a/2019, przygotowane zostały materiały objaśniające, które można znaleźć na www.pibr.org.pl w sekcji „Objaśnienia dotyczące Nowego Kodeksu Etyki”. (Więcej na ten temat można przeczytać w „Alertcie specjalnym – Badanie za 2021 rok”).

Bank dylematów etycznych²⁹

Przypominamy, że z inicjatywy Komisji ds. etyki, KRBR w 2020 r. zainicjowała projekt, którego celem jest zebranie przykładów dylematów etycznych, z którymi mierzą się w swojej praktyce zawodowej biegli rewidenci. Wybrane przykłady przekazywane do PIBR przy pomocy formularza kontaktowego³⁰ są na bieżąco analizowane przez Komisję ds. etyki i przekształcane w przykładowe dylematy etyczne. Opisy przykładowych dylematów, są dostępne po zalogowaniu w panelu biegłego rewidenta. Uwaga, wyjaśnienia Komisji są dla biegłych rewidentów jedynie wskazówką i nie stanowią prawnie wiążącej interpretacji przepisów prawa i standardów wykonywania usług biegłego rewidenta.

29 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Bank dylematów etycznych”.

30 Formularz, za pomocą którego można przedstawiać opisy dylematów etycznych, jest dostępny w [panelu biegłego rewidenta po zalogowaniu](#).

4. SZCZEGÓLNE ZAGADNIENIA

W „Alertcie specjalnym – Badanie za 2021 r.” przedstawialiśmy informacje na temat wybranych, najważniejszych opracowań, wytycznych i wskazówek, które mogą być przydatne także podczas badania sprawozdań finansowych za 2022 r., tj.:

- 4.1 Wpływ pandemii COVID-19 na badanie sprawozdań finansowych;
- 4.2 Jednolity Elektroniczny Format Raportowania (ang. European Single Electronic Format, ESEF);
- 4.3 Nowe opracowanie PANA – „Wymogi dokumentowania badania sprawozdań finansowych – wybrane elementy w kontekście przeprowadzonych kontroli”;
- 4.4 Przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (ang. Anti-Money Laundering, AML)³¹;
- 4.5 Przepisy o ochronie danych osobowych³²;
- 4.6 Ocena sprawozdania o wynagrodzeniach zarządu i rady nadzorczej spółek publicznych.

Poniżej prezentujemy informacje oraz nowe opracowania mające związek z badaniem sprawozdań finansowych za 2022 r.

4.1. Jednolity Elektroniczny Format Raportowania (ang. skrót ESEF)

Jednolity elektroniczny format raportowania (ang. European Single Electronic Format, ESEF), na mocy Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2004/109/WE (Transparency), **jest obowiązkowy dla emitentów, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym na terytorium Unii Europejskiej.**

Więcej informacji na ten temat ustanowienia tego obowiązku przedstawialiśmy w pkt. 4.2 „Alertu specjalnego – Badanie za 2021 r.”.

Dla przypomnienia:

Dyrektywa 2004/109/WE (Transparency) w art. 4 ust. 7 nałożyła na Europejski Urząd Nadzoru Rynków Finansowych i Papierów Wartościowych (ESMA) obowiązek opracowania projektu standardów regulacyjnych w celu określenia elektronicznego formatu sprawozdawczości. Opublikowane [rozporządzenie UE nr 2019/815](#) uzupełnia dyrektywę 2004/109/WE właśnie w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania („RTS”). Rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

31 **Przydatne informacje i materiały GIIF** – Informacje związane z tematyką AML można znaleźć na dedykowanej stronie internetowej Ministerstwa Finansów w sekcji „**Generalny Inspektor Informacji Finansowej**”, pod adresem internetowym: <https://www.gov.pl/web/finanse/generalny-inspektor-informacji-finansowej>. Znajdują się tu m.in. akty prawne, aktualności i komunikaty z zakresu działalności GIIF, przydatne publikacje i opracowania. Szczególną uwagę chcielibyśmy zwrócić na następujące opracowania:

[Krajowa ocena ryzyka prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu](#)

[Aneks nr 1 Metodyka przygotowania pierwszej krajowej oceny ryzyka prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu](#)

[Aneks nr 2 Scenariusze ryzyka prania pieniędzy](#)

[Aneks nr 3 Scenariusze ryzyka finansowania terroryzmu](#)

[Aneks nr 4 Analiza informacji statystycznych przekazanych przez podmioty nadzorowane przez KNF na potrzeby Krajowej Oceny Ryzyka](#)

[Aneks nr 5 Opis działalności wybranych organów i jednostek administracji publicznej zaangażowanych w funkcjonowanie krajowego systemu przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu](#)

32 Informacje związane z tematyką RODO, w tym akty prawne, można znaleźć na dedykowanej stronie internetowej **Urzędu Ochrony Danych Osobowych** pod adresem internetowym <https://uodo.gov.pl/pl>.

Zgodnie z rozporządzeniem UE nr 2019/815:

- _ wszystkie raporty roczne sporządzane są przez emitentów w formacie XHTML;
- _ skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSSF, będące składnikami skonsolidowanych raportów rocznych znakowane są przy użyciu języka znaczników XBRL;
- _ znaczniki XBRL powinny być umieszczone w dokumencie XHTML przy użyciu specyfikacji standardu Inline XBRL;
- _ taksonomia, która ma być stosowana stanowi rozszerzenie taksonomii MSSF opracowanej przez Fundację MSSF;
- _ począwszy od 1 stycznia 2020 r. (**uwaga** ten termin został odroczony w Polsce o rok) podstawowe części sprawozdania finansowego (tj. sprawozdanie z sytuacji finansowej, sprawozdanie z zysków lub strat i całkowitych dochodów, sprawozdanie z przepływów pieniężnych, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym) zawarte w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF, znakowane są szczegółowo.

Uwaga:

- _ Ponadto począwszy od 1 stycznia 2022 r. obowiązkowe jest blokowe znakowanie informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego w formacie ESEF.

Uwaga:

Taksonomia podstawowa, która ma być stosowana na potrzeby jednolitego elektronicznego formatu raportowania, opiera się na taksonomii MSSF i stanowi jej rozszerzenie. Fundacja MSSF corocznie aktualizuje taksonomię MSSF. W związku z tym konieczna jest aktualizacja regulacyjnych standardów technicznych, aby uwzględnić poszczególne coroczne aktualizacje taksonomii MSSF.

Najnowsze aktualizacje:

- _ Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2022/352 z dnia 29 listopada 2021 r. zmieniające rozporządzenie delegowane (UE) 2019/815 w odniesieniu do dokonanej w 2021 r. aktualizacji taksonomii określonej w regulacyjnych standardach technicznych dotyczących jednolitego elektronicznego formatu raportowania (pobierz rozporządzenie 2022/352 w formie [pliku PDF](#));
- _ Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2022/2553 z dnia 21 września 2022 r. zmieniające regulacyjne standardy techniczne określone w rozporządzeniu delegowanym (UE) 2019/815 w odniesieniu do dokonanej w 2022 r. aktualizacji taksonomii na potrzeby jednolitego elektronicznego formatu raportowania (plik PDF) (pobierz rozporządzenie 2022/2553 w formie [pliku PDF](#)).

Dla przypomnienia:**Standard do badania zgodności z rozporządzeniem ESEF – KSUA 3001PL**

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów 17 grudnia 2021 r. podjęła uchwałę nr 1975/32a/2021 w sprawie Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” („KSUA 3001PL”). W dniu 22 grudnia 2021 r. uchwała została zatwierdzona przez Radę PANA i z tym dniem weszła w życie.³³

Usługi, do których zastosowanie ma standard:

1. badanie sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zgodnie z postanowieniami rozporządzenia 2019/815;
2. badanie sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych innych jednostek sporządzonych zgodnie z MSSF w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815, a w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych, także gdy zostały oznakowane zgodnie z wymogami tego rozporządzenia.

Początek obowiązywania:

KSUA 3001PL miał po raz pierwszy zastosowanie do usług badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się **31 grudnia 2021 r. i później**. 2022 rok to kolejny rok stosowania tego standardu.

Linki:

- [uchwała nr 1975/32a/2021 KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. w sprawie krajowego standardu usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3001PL,](#)
- [KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”.](#)

Uwaga:

W ramach przeglądu powdrożeniowego, nadal zachęcamy Państwa do nadsyłania uwag i komentarzy do KSUA 3001PL, a także przygotowanych przez PIBR przykładowych procedur takiego badania oraz podzielenia się informacjami o problemach związanych z badaniem ESEF.³⁴ Uwagi, komentarze i materiały, którymi chcą się Państwo podzielić prosimy nadsyłać na adres: konsultacje.projektow.standardow@pibr.org.pl.

³³ Więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”.

³⁴ Więcej na temat wcześniejszego zaproszenia do zgłaszania uwag można przeczytać w aktualności pt. „Badanie ESEF? – podziel się doświadczeniami”.

Narzędzia informatyczne wspomagające badanie ESEF

Firmy audytorskie i biegli rewidenci przeprowadzający badanie sprawozdań finansowych zgodnych z wymogami ESEF powinni rozważyć skorzystanie ze specjalistycznego narzędzia informatycznego wspomagającego takie badanie. W Polsce i w Unii Europejskiej wielu dostawców oferuje tego typu narzędzia IT. Wybór konkretnych rozwiązań należy do firm audytorskich, które badają sprawozdania finansowe spółek giełdowych.³⁵

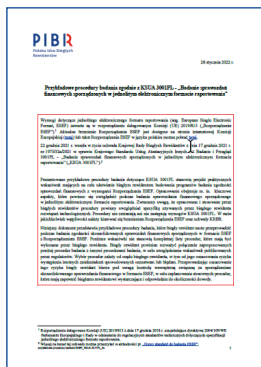
Wsparcie PIBR:

Projekt przykładowych procedur badania ESEF

Udostępnione, 28 stycznia 2022 r., przykładowe procedury badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z wymogami rozporządzenia ESEF są związane z KSUA 3001PL. Stanowią projekt praktycznych wskazówek mających na celu ułatwienie biegłym rewidentom budowania programów badania zgodności sprawozdań finansowych z wymogami rozporządzenia ESEF. Opracowanie obejmuje m.in. kluczowe aspekty, które powinno się uwzględnić podczas badania sprawozdania finansowego sporządzonego w jednolitym elektronicznym formacie raportowania. Zwracamy uwagę, że opracowane i stosowane przez biegłych rewidentów procedury powinny uwzględniać specyfikę używanych przez biegłego rewidenta rozwiązań technologicznych. Procedury nie zmieniają ani nie zastępują wymogów KSUA 3001PL. W razie jakichkolwiek wątpliwości należy kierować się brzmieniem rozporządzenia ESEF oraz uchwały KRBR w tym zakresie.

Uwaga:

Projekt przykładowych procedur badania ESEF nie uwzględnia procedur badania nowego wymogu, czyli informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, która od 2022 roku jest znakowana (tagowana) zbiorowo (blokowo).

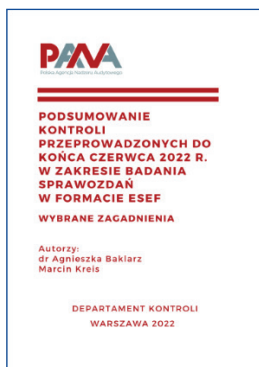


(pobierz opracowanie [tutaj](#))

35 8 marca 2021 r., jako jeden z elementów wsparcia dla firm audytorskich i biegłych rewidentów, przedstawiliśmy informacje o dostawcach specjalistycznych narzędzi informatycznych wspomagających badanie sprawozdań finansowych zgodnych z ESEF. Aby ułatwić kontakt z wybranymi dostawcami, podaliśmy dane kontaktowe tych dostawców, którzy zwrócili się do PIBR z taką propozycją. Informacje o firmach zostały przedstawione na stronie internetowej PIBR, w aktualności pt. „Narzędzia informatyczne wspomagające badanie ESEF”. Zaznaczamy, że PIBR nie pośredniczy w nawiązaniu współpracy z tymi firmami. Informujemy, że PIBR nie jest w żaden sposób powiązany z którąkolwiek z tych firm. Jednocześnie zastrzegamy, że PIBR nie promuje ani nie rekomenduje żadnej ze wskazanych firm, ani żadnego z rozwiązań informatycznych udostępnionych przez te firmy. PIBR nie ponosi również odpowiedzialności za przekazywane przez te firmy informacje, jak również za wyniki pracy biegłych rewidentów, którzy zdecydują się na wykorzystanie oferowanych narzędzi. Aby sprawdzić, czy wykorzystywane oprogramowanie jest oprogramowaniem, które zostało sprawdzone przez XBRL International pod kątem zgodności ze specyfikacjami XBRL można przejść do strony internetowej pod adresem: <https://software.xbrl.org/>.

Opracowanie PANA

Pod adresem <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/podsumowanie-kontroli-przeprowadzonych-do-konca-czerwca-2022-r-w-zakresie-badania-sprawozdan-w-formacie-esef/>, PANA opublikowała opracowane wnioski z kontroli, pt. „Podsumowanie kontroli przeprowadzonych do końca czerwca 2022 r. w zakresie badania sprawozdań w formacie ESEF”.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

UKNF o ESEF:

- Informacje pt. „Jednolity Europejski Format Raportowania (ang. European Single Electronic Format, ESEF)” znajdują się pod adresem: <https://www.knf.gov.pl/komunikacja/raportowanie/ESEF>.

4.2. Wojna w Ukrainie oraz zakaz świadczenia usług audytowych i księgowych dla rosyjskich podmiotów

Miniony rok był również, podobnie jak poprzednie „pandemiczne lata 2020-2021”, kolejnym rokiem naznaczonym nadzwyczajnymi wydarzeniami. Naznaczył nasze życie i pracę ponownie wydarzeniami bardzo szczególnymi i dramatycznymi, będącymi konsekwencją rosyjskiej napaści na Ukrainę. Wojna wywołana przez Rosję od ponad roku powoduje ogromne ofiary i straty wśród ludności cywilnej oraz niszczy ukraińską gospodarkę. Wpływa także na nasze życie i naszą gospodarkę, stając się między innymi zapowiedzią kolejnego kryzysu gospodarczego, energetycznego i finansowego. Wojna w Ukrainie postawiła także pod ogromnym znakiem zapytania trwałość prognoz, przewidywań i planów, w tym także tych, które musimy brać pod uwagę w naszej profesjonalnej działalności, formułując opinie i rekomendacje. Już w marcu 2022 r. PIBR podjęła się merytorycznej analizy jej konsekwencji dla nas i przygotowała zestaw rekomendacji i wskazówek pt. „Wojna w Ukrainie – implikacje dla badania sprawozdań finansowych za 2021 rok”. Jest to przykład, jak daleko idące merytoryczne konsekwencje dla naszej działalności przynoszą te nadzwyczajne, dramatyczne i nieplanowane wydarzenia, który pokazuje także, jak wieloma obszarami szeroko rozumianej działalności biegłego rewidenta zajmuje się KRBR oraz PIBR i w jak wielu obszarach chcemy być dla biegłych rewidentów ważnym źródłem aktualnych, merytorycznych informacji i wiedzy.

Uwaga:

W ramach sankcji będących skutkiem rosyjskiej agresji na Ukrainę, Unia Europejska wprowadziła zakaz świadczenia niektórych rodzajów usług, w tym audytowych i księgowych, dla podmiotów rosyjskich.³⁶

3 czerwca 2022 r. Unia Europejska przyjęła kolejny, szósty pakiet sankcji i ograniczeń wobec Rosji, będących reakcją UE na rosyjską agresję wobec Ukrainy³⁷. W pakiecie znalazły się również kwestie dotyczące usług audytorskich. Jak podało Ministerstwo Finansów, w ramach unijnych sankcji wprowadzono zakaz świadczenia – bezpośrednio lub pośrednio – usług rachunkowych, audytowych (w tym w zakresie badań ustawowych), księgowych, doradztwa podatkowego, doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania oraz usług public relations na rzecz rządu rosyjskiego oraz osób prawnych, podmiotów i organów mających siedzibę w Rosji.

Zakaz ten obowiązuje od 4 czerwca 2022 r.

Ministerstwo Finansów wyjaśniło, że w efekcie wdrożenia unijnych sankcji, umowy dotyczące świadczenia powyższych usług, zawarte przed 4 czerwca 2022 r., musiały być rozwiązane najpóźniej do 5 lipca 2022 r. Natomiast świadczenie usług w ich ramach jest dopuszczalne jedynie, jeżeli jest to absolutnie niezbędne do rozwiązania takich umów i nie później niż do 5 lipca 2022 r. Powyższy zakaz nie ma zastosowania do świadczenia usług, które są absolutnie niezbędne do wykonywania prawa do obrony w postępowaniu sądowym oraz prawa do skutecznego środka prawnego. Zakaz świadczenia usług nie ma również zastosowania do świadczenia usług przeznaczonych do wyłącznego użytku osób prawnych, podmiotów lub organów mających siedzibę w Rosji, które są własnością lub są wyłącznie lub wspólnie kontrolowane przez osobę prawną, podmiot lub organ zarejestrowany lub utworzony na mocy prawa państwa członkowskiego.

Państwa członkowskie zostały zobowiązane do przyjęcia przepisów umożliwiających stosowanie szóstego pakietu sankcji, w tym także przepisów określających kary za naruszenie wspomnianego zakazu.

Komunikat resortu finansów w sprawie sankcji znajduje się na stronie <https://www.gov.pl/web/finanse/unia-europejska-wprowadza-zakaz-swiadczenia-uslug-ksiegowych-i-audytowych-dla-podmiotow-rosyjskich>.

Wsparcie PIBR:

Wskazówki PIBR pt. „Wojna w Ukrainie – implikacje dla badania sprawozdań finansowych za 2021 rok”³⁸

Agresja Rosji na Ukrainę nastąpiła 24 lutego 2022 r. i rozpoczęła wojnę, której zasięgu, skutków ani terminu zakończenia ani wówczas ani dziś nikt nie jest w stanie przewidzieć. W opracowaniu PIBR skoncentrowano się na najważniejszych zagadnieniach, w tym, jak podejść do badania i sporządzenia sprawozdania z badania.

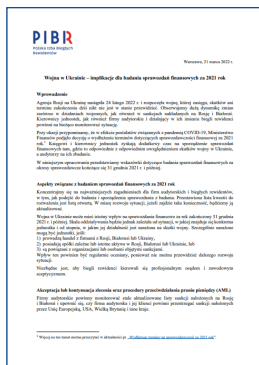
W opracowaniu PIBR zostały natomiast pominięte aspekty księgowe i sprawozdawcze związane z ujęciem oraz ujawnieniem w sprawozdaniach finansowych zdarzeń związanych z wojną w Ukrainie. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów w imieniu biegłych rewidentów i klientów, w ślad za takimi apelami, zwróciła się

³⁶ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zakaz świadczenia usług audytowych i księgowych dla rosyjskich podmiotów”.

³⁷ Decyzja Rady 2022/884 z dnia 3 czerwca 2022 r. w sprawie zmiany decyzji 2014/512/WPZiB dotyczącej środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie oraz rozporządzenie Rady 2022/879 z dnia 3 czerwca 2022 r. zmieniające rozporządzenie 833/2014 dotyczące środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie

³⁸ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Wojna w Ukrainie – wskazówki dotyczące badania”.

z prośbą o rozważenie możliwości wsparcia w tym zakresie ze strony Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w Ministerstwie Finansów oraz Komitetu Standardów Rachunkowości. Jako wynik tych postulatów Komitet Standardów Rachunkowości przygotował odpowiednie rekomendacje, o których jest mowa dalej.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

Opracowania innych organizacji i instytucji

Przy okazji opublikowania wskazówek PIBR zachęcaliśmy również do zapoznania się z opracowaniami przygotowanymi przez:

- Polską Agencję Nadzoru Audytowego – Wybrane zagadnienia badania sprawozdań finansowych za 2021 r. ze szczególnym uwzględnieniem wpływu wojny w Ukrainie (więcej na ten temat [tutaj](#));
- Urząd Komisji Nadzoru Finansowego – Komunikat dotyczący obowiązków informacyjnych emitentów w związku z sytuacją polityczno-gospodarczą w Ukrainie (więcej na ten temat [tutaj](#));
- Accountancy Europe – War in Ukraine – what European accountants need to know (więcej na ten temat [tutaj](#)).

Rekomendacje KSR dotyczące sporządzenia sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności w warunkach rosyjskiej agresji na Ukrainę³⁹

4 kwietnia 2022 r. Ministerstwo Finansów opublikowało rekomendacje Komitetu Standardów Rachunkowości („KSR”) pt. „Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności w warunkach rosyjskiej agresji na Ukrainę” (więcej na ten temat [tutaj](#)).

Rekomendacje KSR dotyczą prezentacji i ujawniania skutków agresji Rosji na Ukrainę w sprawozdaniu finansowym, skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym oraz w sprawozdaniu z działalności, a także uwzględnienia związanych z tym zdarzeń w księgach rachunkowych, w szczególności przychodów i kosztów związanych z pomocą uchodźcom. Rekomendacje mają zastosowanie zarówno do sprawozdań, gdy dzień bilansowy przypadł przed 24 lutego 2022 r. (dniem rozpoczęcia rosyjskiej agresji na Ukrainę), jak również

39 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowe rekomendacje KSR”.

tych, gdy dzień bilansowy przypadał 24 lutego 2022 r. lub później. Adresatem rekomendacji są kierownicy jednostek i osoby, którym powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, członkowie rad nadzorczych, biegli rewidenci, a także interesariusze oczekujący rzetelnej i jasnej informacji o sytuacji majątkowej i finansowej oraz o wyniku finansowym jednostki.

Alert IESBA pt. „Konflikt na Ukrainie: Kluczowe rozważania dotyczące etyki i niezależności”⁴⁰

Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (International Ethics Standards Board for Accountants, ang. skrót IESBA) opracowała alert, w którym zwraca uwagę zawodowych księgowych pracujących w biznesie oraz zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód, w tym firm audytorskich, na szereg istotnych postanowień Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności), które muszą przestrzegać wykonując swoją pracę w trakcie poruszania się po bezprecedensowych wyzwaniach i ryzykach wynikających z wojny rosyjsko-ukraińskiej. W alercie zwrócono uwagę m.in. na implikacje etyczne wynikające z szeroko zakrojonych sankcji gospodarczych nałożonych przez wiele jurysdykcji na Rosję, niektóre podmioty rosyjskie i obywateli Rosji oraz na Białoruś, a także na związane z nimi obowiązki etyczne zawodowych księgowych wynikające z Kodeksu. Publikacja podkreśla również kluczowe rozważania etyczne dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód w odniesieniu do akceptacji klienta i zlecenia, a w kontekście badania sprawozdań finansowych, kluczowe rozważania dotyczące niezależności związane z zaległymi wynagrodzeniami i zawartym w Kodeksie zakazem przyjmowania obowiązków zarządczych.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

4.3. Nowe opracowanie PANA – „Przygotowanie do badania za rok 2022”

W tym miejscu chcielibyśmy zwrócić Państwa uwagę na najnowsze opracowanie PANA (z 14.02.2023 r.), które warto przybliżyć z uwagi na kwestie jakie są w nim poruszone.

Poniżej zacytowany tekst został zaczerpnięty ze strony internetowej PANA pod adresem: <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/przygotowanie-do-badania-za-rok-2022/>.

40 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Konflikt na Ukrainie a kwestie dotyczące etyki i niezależności”.

Zagadnienia, na które warto zwrócić uwagę planując zadania audytowe:

I. Reakcja przedsiębiorstw na przerwane łańcuchy dostaw, bańki zakupowe, inflację i inne zmienione warunki życia gospodarczego.

W roku 2022, oprócz kolejnych zdarzeń nadzwyczajnych związanych z nieprzewidywalnością gospodarczą wynikającą z pandemii COVID-19 oraz wojną w Ukrainie, zaobserwować można było również przystosowanie się wielu podmiotów do zmiennej sytuacji gospodarczej. Nastąpiła reakcja na wcześniej zidentyfikowane ryzyka, czyli zapobieganie przerwom w łańcuchach dostaw, rozładowanie korków w portach morskich, znalezienie substytutów surowców. W przedsiębiorstwach można więc było zaobserwować silne zmiany związane z procesami zarówno zaopatrzenia jak sprzedaży.

Jednym z efektów globalnych procesów jest zwiększona inflacja. Zgodnie z [komunikatem Głównego Urzędu Statystycznego z 13 stycznia 2023 r.](#) wzrost cen towarów i usług konsumpcyjnych w 2022 r. w stosunku do roku poprzedniego wyniósł 14,4%. Jednocześnie nastąpiła zmiana prawa – ustaw podatkowych (np. art. 15 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) – zmieniająca w sposób istotny zasady obligatoryjnej aktualizacji wyceny środków trwałych. W związku ze zmianą tego przepisu aktualizacja wyceny środków trwałych nie będzie miała miejsca, co będzie skutkowało tym, że inflacja będzie miała odmienny skutek dla oceny pozycji krótkoterminowych i długoterminowych.

Zwiększona inflacja może mieć istotny wpływ na następujące zagadnienia w trakcie badania:

- a. Procedury analityczne na początek i na koniec badania – nastąpiło zakłócenie porównywalności, ponieważ aktywa trwałe (i kapitały) nie podlegają przeszacowaniu w związku z inflacją. W związku z tym procedury analityczne mogą wskazywać na nadmiernie optymistyczne wnioski płynące z analiz wskaźnikowych.
- b. W efekcie powyższego utrudnione będzie **wnioskowanie, na bazie istniejących modeli, na temat kontynuacji działalności**. Modele te – ze względu na optymistyczne zachowanie się wskaźników finansowych w relacji do aktywów trwałych czy kapitałów własnych – nie będą w stanie prawidłowo odnieść się do anomalii w tym zakresie.
- c. Jednym z kolejnych problemów, nad którymi biegły rewident powinien się szczególnie pochylić, będzie **wycena instrumentów dłużnych zabezpieczonych na majątku** (w szczególności tych niewycenianych w wartości godziwej) – wycena majątku będzie obciążona dużym ryzykiem.
- d. W przypadku oceny ekspozycji kredytowych w bankach również może wystąpić **problem z oceną kondycji kredytowej** (tak in plus jak in minus).
- e. Ze względu na wskazane problemy analityczne może również nastąpić **presja na manipulacje aktywami w celu zmiany obrazu** – nasilić mogą się zjawiska oszukańczej sprawozdawczości, co powinno szczególnie wpłynąć na zachowanie zawodowego sceptycyzmu przez biegłych rewidentów.

Powyżej wskazane przykładowe ryzyka mogą znaleźć swoje odzwierciedlenie w następujących elementach sprawozdań finansowych:

- a. Zapasy (szczególnie ryzyka w zakresie przewartościowania zapasów, przeterminowania, zmian popytowych jak i ryzyka związane z karami umownymi, istotne skutki zmieniające wycenę produkcji ze względu na problemy energetyczne, istnienie istotnych zdarzeń po dniu bilansowym),

- b. Wycena ekspozycji kredytowych (wycena oczekiwanych strat w związku z wakacjami kredytowymi, problemy z oceną zdolności kredytowej – nadmierny optymizm, brak tworzenia rezerw na zwrot prowizji zgodnie z wyrokami TSUE),
- c. Kontrakty terminowe (problem z oceną czy na kontrakcie zostanie osiągnięty zysk ze względu na fakt, że budżety i plany finansowe były określone w wartościach bez inflacji, a przychody prawdopodobnie są wykazane w cenach sprzedaży z inflacją; problem z rozpoznaniem potencjalnej straty, gdyż koszty kontraktu zostały zabudżetowane wcześniej; ryzyka związane z karami umownymi za przedłużanie wykonania; wycofywanie się dostawców kontraktowanych w zamówieniu publicznym z umów pomimo wysokich kar umownych, co może skutkować brakiem realizacji projektów dotowanych),
- d. Instrumenty finansowe (ryzyko braku wypłacalności, braku pokrycia zabezpieczeń oraz ryzyko niewłaściwego zużytkowania środków finansowych),
- e. Rezerwy (brak odpowiednich rezerw na kary umowne; nieprawidłowa wycena rezerw na świadczenia pracownicze ze względu na nieodpowiednią stopę inflacji, zaburzona przez anomalie (COVID-19) wycena rezerw na świadczenia pracownicze),
- f. Zobowiązania (niewłaściwa wycena zobowiązań, brak właściwej prezentacji zabezpieczeń),
- g. Koszty (zwiększone koszty wynagrodzeń, zwiększone koszty magazynowania, zwiększone przestoje, a co za tym idzie – zwiększone niewykorzystane moce produkcyjne, istotne różnice kursowe),
- h. Aktywa finansowe związane z udziałami w jednostkach zależnych znajdujących się na Ukrainie (konieczność przeprowadzenia krytycznych testów na utratę wartości).

Powyżej wskazany katalog stanowi jedynie przykład ryzyk i oddziaływań na sprawozdanie finansowe. W odniesieniu do każdego przedsiębiorstwa wymagane jest od biegłego rewidenta odrębne podejście do badania sprawozdania finansowego.

II. Poznanie klienta

Jak wynika z powyższej skrótowej analizy, podczas badania sprawozdań finansowych za rok 2022 zespoły audytorskie powinny ponownie przeprowadzić dokładną analizę klienta oraz tego, jakie zmiany nastąpiły w jego sposobie funkcjonowania. Biegły rewident nie powinien bazować wyłącznie na swojej dotychczasowej wiedzy, lecz dokładnie ponownie rozpoznać otoczenie społeczno-gospodarcze jednostki oraz zmiany w działaniu podmiotu. W tym zakresie należy kierować się wytycznymi KSB 315 (Z) ze szczególnym uwzględnieniem par. 11, 12 i 13.

III. Ryzyko oszustwa

Podchodząc do analizy od strony trójkąta ryzyka oszustwa [bazującego na teorii oszustwa D. R. Cressey'a] należy rozważyć:

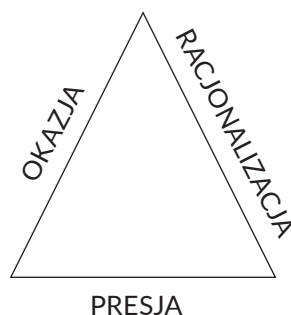
Presję – pracownicy i kierownicy mogą odczuwać zwiększoną presję na oszustwo, związane z możliwym pogorszeniem sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego oraz zwiększonymi zapasami.

Okazję – silna presja na zakup może spowodować niewłaściwe zabezpieczenie stanów magazynowych, przewartościowanie ich a przez to pokusę do zniszczenia aktywów, aby odzyskać środki z ubezpieczenia; dodatkowo kierownicy mogą dzięki kilku zapisom (np. brak tworzenia rezerw, czy też brak wpisania w koszty niezrealizowanych mocy produkcyjnych) poprawić wynik finansowy.

Szczególną uwagę należy zwrócić na podmioty (np. fundusze inwestycyjne), które mają ulokowane środki w akcjach i innych instrumentach finansowych. Warto jest tutaj upewnić się co do stopy wolnej od ryzyka jako potencjalnego narzędzia manipulacji.

Również warto przyrzeć się zmianom w zakresie osób zatrudnionych w księgowości, co może powodować zmiany w kontroli wewnętrznej (np. w zakresie szacunków księgowych) oraz może powodować jej obejście.

Racjonalizację – pracownicy i kierownicy mogą racjonalizować sobie oszukańcze działania, myśląc „to jest niezbędne, aby pomóc firmie przetrwać, a nikomu się nic nie stanie”.



Planując audyt, zespoły audytorskie powinny wziąć pod uwagę wszelkie potencjalne ryzyka nadużyć finansowych, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe. Należy zatem zrozumieć działania podejmowane przez kierownictwo w celu ograniczenia tych zagrożeń, a następnie ocenić, czy procedury audytu, które zostały zaplanowane, muszą ulec zmianom. W tym zakresie należy kierować się wytycznymi KSB 240. PANA zachęca do zapoznania się ze skrótem opracowania IAASB w zakresie powiązania pomiędzy KSB 240 a innymi standardami.

IV. Badanie wartości szacunkowych

Zważywszy na dużą zmienność sposobu funkcjonowania gospodarki, ten obszar badania będzie stanowił istotne wyzwanie dla biegłych rewidentów. W bieżącym roku w zakresie badania wartości szacunkowych obowiązuje standard 540 (Z) kładący szczególny nacisk na analizę ryzyka. W świetle powyższych analiz, jako szczególne obszary zagrożenia, można wymienić m.in. odpisy aktualizujące, rezerwy, wycenę wartości firmy, wycenę wartości niematerialnych i prawnych.

Ze względu na globalną zmienność otoczenia gospodarczego i geopolitycznego biegły rewident nie może bazować obecnie na założeniach z wcześniejszych lat. Biegły rewident powinien w sposób krytyczny przeanalizować zachowanie branży oraz warunki w jakich działa podmiot (zarówno dostawców jak i odbiorców). Warto zwrócić uwagę na zmiany w popycie ze względu na mniejszą siłę nabywczą konsumentów (sprzedaż detaliczna jest obecnie na poziomie lat 2018-2019, a konsumentów jest więcej, m.in. ze względu na procesy

migracyjne z Ukrainy). Z drugiej strony prognozy podmiotów w kontekście przychodów zazwyczaj zakładają modele optymistyczne. Ze względu na nieprzewidywalność funkcjonowania gospodarki być może warto zakładać zmniejszenie przychodów zamiast ich wzrostu. Ze strony zakupowej również warto zwrócić uwagę na nieprzewidywalność cen zakupu niektórych surowców, co jest trudniejsze do prognozowania niż stały wzrost cen (taka nieprzewidywalność dotknęła np. cen węgla czy stali). Ze względu na wysoką zmienność sytuacji gospodarczej szczególnie ważne jest zweryfikowanie zdarzeń po dniu bilansowym – najświeższe informacje z rynku mogą wpływać na założenia do wyceny.

Biegli rewidenci powinni zwrócić uwagę na możliwość pojawienia się silnej presji kierownika jednostki na inżynierię finansową w modelach DCF poprzez manipulowanie stopami procentowymi.

Po raz kolejny należy wskazać, że trudno jest obecnie wykorzystać analizy przygotowane w oparciu o wartości historyczne. W ramach przeprowadzania badań w najbliższym czasie może się okazać niezbędne zaangażowanie specjalistów do przeprowadzenia wyceny poszczególnych aktywów. PANA zachęca jednocześnie do zapoznania się z podsumowaniem wyników kontroli przeprowadzonych przez PANA do końca czerwca 2022 r. w odniesieniu do obszaru szacunków wartości godziwej.

V. Przydatność konsultacji

Ze względu na to, że obecny okres trwającej zmienności gospodarczej mógł w sposób nieoczekiwany wpłynąć na kształt sprawozdań finansowych kluczowi biegli rewidenci mogą mieć problemy z interpretacją tych sprawozdań. W takich przypadkach nieodzowne stają się konsultacje z innymi biegłymi rewidentami czy też ekspertami. PANA zachęca do jak najczęstszych konsultacji, aby móc wszechstronnie rozważyć ryzyka badania i w efekcie zaprojektować odpowiednie procedury badania.

VI. Zmiany w taksonomii ESEF

W odniesieniu do sprawozdań za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2022 r. i później emitenci zobowiązani są do stosowania zmienionej taksonomii ESEF oraz obowiązkowego tzw. tagowania blokowego. Obowiązkowe jest znakowanie ujawnień dotyczących zasad rachunkowości oraz not z użyciem znaczników z tabeli II załącznika 2 do Rozporządzenia RTS.

PANA zwraca uwagę, że zmienione warunki działania mogą prowadzić do powstania niezwykle niekorzystnych zjawisk związanych z oszukańczą sprawozdawczością. PANA przypomina o tym, że celem badania jest wyrażenie racjonalnej opinii o wysokim poziomie pewności, czy zbadane sprawozdania finansowe są wolne od istotnych zniekształceń niezależnie od tego, czy wynika to z oszustw czy też błędów. PANA zachęca do zapoznania się z komentarzem po konferencji „Ład korporacyjny 2021: jak wzmacniać zaufanie w gospodarce”.

PANA zachęca ponadto do zapoznania się z rekomendacjami Komitetu Standardów Rachunkowości pt. „Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności za 2022 r. w warunkach niepewności otoczenia gospodarczego” oraz z alertem IESBA zatytułowanym „Konflikt na Ukrainie: Kluczowe rozważania dotyczące etyki i niezależności”.

5. SPRAWOZDAWCZOŚĆ BIEGŁEGO REWIDENTA Z BADANIA ZA 2022 ROK

5.1. Sprawozdanie z badania

Obowiązek sporządzenia i zakres informacji, które powinny być zawarte w sprawozdaniu z badania określają przepisy art. od 83 do art. 87 ustawy o biegłych rewidentach, jak również KSB, a także – dla JZP – art. 10 rozporządzenia 537/2014.

Uwaga:

W sprawozdaniu z badania powinno się wskazać, o ile skorzystano z takiej możliwości, że podczas badania skorzystano z możliwości wcześniejszego zastosowania, postanowień [uchwały nr 2272/38a/2022](#) Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 7 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) oraz zmian do krajowych standardów badania wynikających z ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „[KSB 315 \(Zmieniony w 2022 r.\) został zatwierdzony](#)”).

Pamiętaj:

Przypominamy, że od 1 stycznia 2020 r. sprawozdanie z badania wszystkich jednostek sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta (art. 86 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach).

Legislator przewidział dla sprawozdania z badania tylko jeden rodzaj podpisu, czyli kwalifikowany podpis elektroniczny. Biegły rewident na sprawozdaniu z badania nie ma możliwości złożenia, inaczej niż w przypadku sprawozdań finansowych, innych rodzajów podpisów.

Dla przypomnienia:

Należy pamiętać tam, gdzie to zasadne, o odpowiednim uwzględnieniu wymogów standardu – **KSUA 3001PL** – „**Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania**” – w tym, tych odnoszących się do sprawozdawczości biegłego rewidenta. KSUA 3001PL ma zastosowanie do badania sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych:

- 1) **emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym** sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zgodnie z postanowieniami rozporządzenia 2019/815;
- 2) **innych jednostek sporządzonych zgodnie z MSSF w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815, a w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych, także gdy zostały znakowane zgodnie z wymogami tego rozporządzenia.**

Podsumowując:

- Badanie zgodności z wymogami rozporządzenia ESEF obejmuje między innymi ocenę, czy roczne sprawozdanie finansowe oraz roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w formacie wymaganym przez rozporządzenie ESEF, czyli formacie XHTML. Ocena ta mieści się w ogólnym

stwierdzeniu zawartym w opinii biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe/skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę/jednostkę dominującą przepisami prawa (patrz paragraf 4 [KSUA 3001PL](#)).

- Nowa opinia, dodana podczas zmiany ustawy o biegłych rewidentach, czyli **opinia na temat zgodności oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządzonego w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, z wymogami rozporządzenia 2019/815** (rozporządzenie ESEF) o standardach technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, **stanowi wydzieloną część** sprawozdania z badania i jest zamieszczona w segmencie B sprawozdania z badania, czyli w części pt. „**Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji**”.

Więcej informacji na ten temat [KSUA 3001 PL](#) znajduje się w [pkt. 4.1. Jednolity Elektroniczny Format Raportowania](#). Praktyczne wsparcie w postaci przykładowych sprawozdań z badania z uwzględnieniem zapisów związanych z ESEF – do pobrania w [zał_nr_3.4](#) do Alertu.

Format sprawozdania z badania

Emitenci – zgodnie z wymogami rozporządzenia ESEF – sporządzają swoje raporty roczne oraz skonsolidowane raporty roczne w formacie XHTML. Sprawozdanie z badania jest elementem odpowiednio raportu rocznego lub skonsolidowanego raportu rocznego. Dlatego obowiązek sporządzenia sprawozdania z badania w formacie XHTML dotyczy badania sprawozdań finansowych emitentów, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym. Zatem, jeżeli klient jest **emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym**, wówczas sprawozdanie z badania jego jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych **powinno być sporządzone w formacie XHTML**.

W przypadku badania sprawozdania finansowego jednostek innych niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, sprawozdanie z badania jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF, może, ale nie musi być sporządzone w formacie XHTML. Zalecamy, aby wybór konkretnej formy elektronicznej sprawozdania z badania został uzgodniony pomiędzy firmą audytorską a klientem. Jeżeli klient – jednostka inna niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym – sporządzający skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF, sporządził to sprawozdanie w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 (XHTML) oraz, gdy zostało ono znakowane (zgodnie z wybraną przez klienta opcją zawartą w zmienionej w 2021 roku ustawie o rachunkowości) zgodnie z wymogami tego rozporządzenia, wówczas zasadne jest, aby sprawozdanie z badania również było sporządzone w formacie XHTML.

Dla przypomnienia:

Przykłady ilustrujące sprawozdanie z badania są załącznikami do uchwały nr 3430/52a/2019 – załączonych jest **10 przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania** (stanowiących odpowiednio załączniki od nr 2.1 do 2.10). Przykłady ilustrujące kompilują wymogi ustawy o biegłych rewidentach, rozporządzenia nr 537/2014 oraz KSB, i stanowią „bazę” do indywidualnego dostosowania odpowiednio do okoliczności danego zlecenia. Dotyczą badania **rocznego** sprawozdania finansowego (SF) i rocznego **skonsolidowanego** sprawozdania finansowego grupy kapitałowej (SSF) **nie-JZP, jak i JZP**.

Udostępnione przykłady sprawozdań z badania zawierają opinie bez zastrzeżeń, jak i opinie zmodyfikowane (z zastrzeżeniami, negatywną bądź w przypadku, gdy biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii o badanym sprawozdaniu finansowym – odmowę wydania opinii⁴¹).

- Jeżeli biegły rewident zamierza wydać inny rodzaj opinii niż opinia bez zastrzeżeń powinien zastosować wymogi **KSB 705 (Z)** – „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

Biegli rewidenci, którzy zamierzają wyrazić opinię o sprawozdaniu finansowym inną niż bez zastrzeżeń (czyli opinię zmodyfikowaną) **powinni przeanalizować wpływ modyfikacji tej opinii na znajdujące się w sprawozdaniu z badania inne opinie, stwierdzenia, oświadczenia lub informacje** wymagane przez postanowienia art. 83 ustawy o biegłych rewidentach oraz, jeżeli klient jest JZP, przez art. 10 rozporządzenia 537/2014, np. na opinię o sprawozdaniu z działalności.

Uwaga:

Przypominamy, że zgodnie z postanowieniami art. 138 ustawy o biegłych rewidentach, w przypadku przeprowadzania **badania ustawowego JZP** firma audytorska niezwłocznie przekazuje PANA informacje, o których mowa w art. 12 ust. 1 akapit pierwszy lit. c rozporządzenia nr 537/2014, **które mogą spowodować odmowę wydania opinii z badania sprawozdań finansowych lub wydanie negatywnej opinii lub opinii z zastrzeżeniami**. Zgłoszenia można dokonać wykorzystując udostępniony przez PANA formularz⁴².

- Sprawozdanie z badania może zawierać **objaśnienia**, w których biegły rewident odnosi się do spraw, na które zwrócił uwagę podczas badania, a które nie powodują wydania opinii z zastrzeżeniami. W tym przypadku zastosowanie mają wymogi **KSB 706 (Z)** – „*Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

Przypominamy, że **przykłady ilustrujące** sprawozdania z badania **mają uniwersalny charakter i w związku z tym powinny zostać odpowiednio dostosowane** do okoliczności konkretnego zlecenia badania. Biegli rewidenci **stosują przykłady** ilustrujące sprawozdania z badania **przy uwzględnieniu założeń** opisanych w każdym z przykładów. W celu uwzględnienia wszystkich okoliczności danego zlecenia badania biegły rewident w niektórych sytuacjach powinien skorzystać z więcej niż tylko jednego przykładu, np. jeżeli w badanej jednostce powołana została rada nadzorcza, biegły rewident powinien postąpić się zapisami pochodzącymi z przykładu, w którym takie założenie jest przyjęte.

Wsparcie PIBR:

Aby ułatwić biegłym rewidentom sporządzenie poprawnego sprawozdania z badania przygotowaliśmy **praktyczne przykłady zawierające wszystkie elementy sprawozdań z badania, w tym nowe zapisy dotyczące ESEF**. Można je znaleźć w [załączniku nr 3](#).⁴³

41 W KSB używa się sformułowania „odmowa wyrażenia opinii”, które jest tożsame ze sformułowaniem zawartym w ustawie „odmowa wydania opinii”.

42 Więcej na ten temat na stronie internetowej PANA – „[Informacja o możliwości odmowy wydania opinii z badania ustawowego sprawozdania finansowego lub wydania negatywnej opinii lub wydania opinii z zastrzeżeniami](#)”.

43 Te same przykłady zostały wcześniej udostępnione na naszej stronie internetowej. Więcej na ten temat w aktualności pod tytułem: „[Praktyczne wsparcie w badaniu za 2021 r.](#)”.

Pamiętaj!

Sprawozdanie z badania ma następujący układ:

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z BADANIA
Adresat
SEGMENT A „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego”
I. Opinia/Opinia z zastrzeżeniem/Opinia negatywna/Odmowa wydania opinii
II. Podstawa opinii/Podstawa opinii z zastrzeżeniem/Podstawa opinii negatywnej/Podstawa odmowy wydania opinii
III. Akapit objaśniający*/Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności/Inne sprawy*
IV. Kluczowe sprawy badania**
V. Odpowiedzialność kierownika jednostki (oraz – jeśli występują – osób odpowiedzialnych za nadzór nad sprawozdawczością finansową)
VI. Odpowiedzialność biegłego rewidenta
VII. Inne informacje
SEGMENT B „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”***
Dane identyfikujące firmę audytorską i kluczowego biegłego rewidenta
Data sprawozdania biegłego rewidenta

* – Umieszczenie tej sekcji w sprawozdaniu z badania może być różne.

** – Umieszczenie tej sekcji w sprawozdaniu z badania może być różne.

*** – W tej części sprawozdania z badania znajduje się **opinia zgodna z wymogami KSUA 3001PL**.⁴⁴

44 Na treść segmentu B sprawozdania z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego – pt. „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji” – wpływ ma obowiązek zastosowania standardu **KSUA 3001PL** – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” – oraz wnioski wyciągnięte z prac wykonanych zgodnie z wymogami tego standardu. Ta opinia została dodana podczas jednej z ostatnich nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach, i jest to opinia na temat zgodności oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządzonego w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, z wymogami rozporządzenia 2019/815 (rozporządzenie ESEF).

Omówienie ww. poszczególnych elementów układu i zakresu informacyjnego sprawozdania z badania można znaleźć w załączniku nr 2 w „Alertcie specjalnym – Badanie 2018 r.”.

- Przypominamy także o KSB 701 – „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, który ma zastosowanie do badań pełnych sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia **jednostek notowanych na giełdzie oraz okoliczności, gdy biegły rewident, poza tym decyduje o przekazaniu kluczowych spraw badania** w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Dla przypomnienia:

Na zakres zastosowania KSB 701, w tym treść sprawozdania z badania, wpływ ma otrzymane pismo z Komisji Nadzoru Audytowego związane z interpretacją pojęcia „**jednostki notowane na giełdzie papierów wartościowych**” (patrz aktualność pt. „Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701” lub por. pkt. „6. Interpretacje Ministerstwa Finansów i Komisji Nadzoru Audytowego dotyczące procesu badania” – Alert specjalny – Badanie za 2019 r.).

W związku z tym KSB 701 dotyczy badania szerszego kręgu jednostek i ma zastosowanie także do sporządzenia sprawozdania z badania sprawozdań finansowych jednostek, których papiery wartościowe notowane są na takich rynkach jak NewConnect i Catalyst.⁴⁵

Na koniec, ponownie przypominamy, że wyniki badania rocznego sprawozdania finansowego są przedstawiane w postaci sprawozdania z badania. Nie sporządza się już opinii ani raportu z badania, chyba że aktualnie realizujemy zlecenia badania sprawozdania finansowego za lata obrotowe rozpoczynające się przed 17 czerwca 2016 r., o czym więcej w aktualności pt. „Opinia i raport czy sprawozdanie z badania?”.

5.2. Sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu

Dla przypomnienia:

Obowiązek sporządzenia sprawozdania dodatkowego **dotyczy wyłącznie** badań ustawowych sprawozdań finansowych JZP.

Sprawozdanie dodatkowe jest sporządzane na piśmie i przedstawiane Komitetowi Audytu **nie później niż w dniu złożenia sprawozdania z badania**.

Zakres informacji, które należy zamieścić w tym sprawozdaniu jest określony w **art. 11 rozporządzenia 537/2014**.

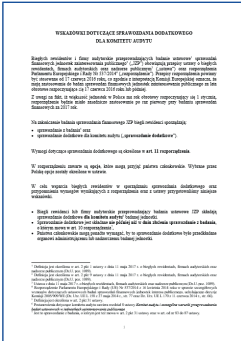
Wsparcie PIBR:

Jeżeli szukasz podpowiedzi i pomocy w zakresie tego jak sporządzać sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu zapoznaj się ze wskazówkami udostępnionymi na naszej stronie internetowej.

⁴⁵ Informacje na temat alternatywnego systemu obrotu, w tym wymogi dotyczące raportów okresowych, można znaleźć odpowiednio:

- NewConnect – pod adresem: <https://newconnect.pl/regulacje-prawne>
- Catalyst – pod adresem: <https://gpwcatalyst.pl/regulacje-prawne>
- BondSpot – pod adresem <http://bondspot.pl/Regulacje>.

Informacja objaśniająca: wskazówki PIBR zostały udostępnione w marcu 2018 r. (aktualność pt. „[Jak sporządzać sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu?](#)”) i nie uwzględniają zmian brzmienia standardów, które miały miejsce od tego czasu, jak np. KSB 250 (Z), KSB 260 (Z), KSB 540 (Z), KSB 570 (Z), KSB 700 (Z), KSB 705 (Z)).



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

6. INTERPRETACJE MF DOTYCZĄCE PRZEPISÓW PRAWA

Zachęcamy do zapoznania się z treścią pytań PIBR do Ministerstwa Finansów oraz odpowiedziami, które zawierają interpretacje przepisów ustawy o biegłych rewidentach lub ustawy o rachunkowości. Wszystkie pytania i odpowiedzi dostępne są na stronie internetowej PIBR w „Aktualnościach”.

Odpowiedzi udostępnione dotychczas w 2023 r.:

- [Pojęcie przepis prawa](#)

MF wyjaśnił, że pojęcie „przepisów prawa” można interpretować szerzej niż „prawo powszechnie obowiązujące”, należy jednak pamiętać, że zależy to od danej sytuacji i określonego aktu prawnego.

W 2022 r. nie otrzymaliśmy nowych interpretacji MF.

Dla przypomnienia przedstawiamy także wcześniejsze interpretacje MF lub KNA:

Odpowiedzi udostępnione w 2021 r.:

- [Limit wynagrodzeń za usługi dla JZP](#)
- [Przyjęcie przez RN sprawozdania o wynagrodzeniach](#)
- [Zastąpienie firmy audytorskiej](#)
- [Badanie po przekształceniu spółki](#)

Odpowiedzi udostępnione w 2020 r.:

- [Rotacja firmy audytorskiej współpracującej z JZP po zmianie ustawy o biegłych rewidentach](#)
- [Zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz kontynuacja działalności](#)
- [Nieważność badania z mocy prawa](#)
- [Uzyskanie przez spółki komandytowe statusu podatnika CIT](#)
- [Kod GTU_12 a usługi badania sprawozdań finansowych](#)

Odpowiedzi udostępnione w 2019 r.:

- [Forma śródrocznych sprawozdań finansowych emitentów](#)
- [Opinia i raport czy sprawozdanie z badania?](#)
- [KSB 701 ma zastosowanie także do badania sprawozdań finansowych jednostek z NewConnect i Catalyst](#)

Odpowiedzi udostępnione w 2018 r.:

- [Treść sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii](#)
- [Dodatkowe informacje w sprawozdaniu z badania](#)
- [Adres publikacyjny ustawy o rachunkowości](#)
- [Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności](#)
- [Data e-podpisu kończy proces sporządzenia elektronicznego sprawozdania z badania](#)

7. WSPARCIE DLA FIRM AUDYTORSKICH ORAZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW W BADANIU

Na początek przedstawiamy **nowe materiały i opracowania**, które zostały udostępniane w 2022 r.

Opracowania z zakresu wdrożenia nowych standardów zarządzania jakością, o których mowa w aktualnościach pt.:

- _ Opracowanie PIBR wspierające wdrożenie nowego standardu zarządzania jakością oraz webinar
- _ Przykładowa dokumentacja SWKJ – nowe opracowanie PIBR dla małych FA
- _ Zaktualizowana przykładowa dokumentacja SWKJ dla małych FA

zostały opisane we wcześniejszej części alertu – pkt. 3.2 – poświęconej Krajowym Standardom Kontroli Jakości.

7.1. Zaktualizowany wykaz usług w powiązaniu z KSWZ oraz wskazówki dotyczące usług świadczonych przez biegłych rewidentów dla PKW

Wsparcie PIBR:

W grudniu 2021 r. przygotowano w formie tabelarycznej zestawienie przedstawiające najczęściej wykonywane przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie usługi w powiązaniu z krajowymi standardami wykonywania zawodu („KSWZ”), które powinny być zastosowane do ich realizacji.⁴⁶

Tabela jest podzielona na usługi, które:

- _ są wymagane w związku z realizacją obowiązków określonych w polskich lub unijnych przepisach prawa,
- _ nie są wymagane w związku z realizacją obowiązków określonych w polskich lub unijnych przepisach prawa, ale są wykonywane przez biegłych rewidentów/firmy audytorskie.

Zaktualizowany wykaz usług

8 marca 2022 r. zostało opublikowane zaktualizowane zestawienie, a także wskazówki dotyczące usług świadczonych przez biegłych rewidentów dla Państwowej Komisji Wyborczej („PKW”).⁴⁷

Aktualizacja związana była z usługami świadczonymi przez biegłych rewidentów, o których jest mowa w ustawie o partiach politycznych związanych:

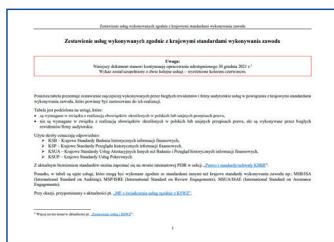
1. z informacją finansową o otrzymanej subwencji oraz o poniesionych z subwencji wydatkach (art. 34 ust. 4 w/w ustawy),
2. ze sprawozdaniem o źródłach pozyskania środków finansowych, w tym o kredytach bankowych i warunkach ich uzyskania oraz o wydatkach poniesionych ze środków Funduszu Wyborczego w poprzednim roku kalendarzowym, w zakresie wpływów na Fundusz Wyborczy partii politycznej (art. 38 ust. 3 w/w ustawy).

⁴⁶ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zestawienie usług i KSWZ”.

⁴⁷ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zaktualizowany wykaz usług oraz wskazówki dotyczące usług dla PKW”.

Podczas spotkań z przedstawicielami Krajowego Biura Wyborczego („KBW”) potwierdziliśmy, że usługi będą realizowane jako uzgodnione procedury zgodnie z KSUP 4400/odpowiednio KSUP 4400 (Z)⁴⁸. W efekcie uzgodnień, zostały wprowadzone odpowiednie zapisy do umów zawieranych z firmami audytorskimi, które zostały wybrane przez PKW do zbadania informacji i sprawozdań finansowych partii politycznych za 2021 r. (więcej na ten temat w aktualności pt. „PKW zaprasza do współpracy”).

Uzupełniliśmy także ww. zestawienie usług w powiązaniu z KSWZ o te usługi.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

Pamiętaj:

Przy okazji, przypominamy o aktualności pt. „MF o świadczeniu usług zgodnie z KSWZ”.

Wskazówki dotyczące usług świadczonych przez biegłych rewidentów dla PKW oraz przykładowe sprawozdania biegłego rewidenta

Jako dodatkowy element wsparcia przygotowaliśmy wskazówki dotyczące tych dwóch ww. usług m.in. poprzez powiązanie „tez” przygotowanych przez Krajowe Biuro Wyborze („KBW”) oraz wymogów KSUP 4400/odpowiednio KSUP 4400 (Z):

1. Uzgodnione procedury dotyczące informacji finansowej o otrzymanej subwencji oraz o poniesionych z subwencji wydatkach (pobierz opracowanie [tutaj](#)),
2. Uzgodnione procedury dotyczące sprawozdania o źródłach pozyskania środków finansowych, w tym o kredytach bankowych i warunkach ich uzyskania oraz o wydatkach poniesionych ze środków Funduszu Wyborczego w poprzednim roku kalendarzowym, w zakresie wpływów na Fundusz Wyborczy partii politycznej (pobierz opracowanie [tutaj](#)).

Materiał ma charakter poglądowy i był adresowany głównie do firm audytorskich i biegłych rewidentów, którzy podpisali umowy z KBW, ale także do innych osób, które w przyszłości chciałyby realizować takie usługi.

Uzgodnione procedury są jednym z dwóch rodzajów usług pokrewnych, które firmy audytorskie mogą oferować swoim klientom, i stanowią doskonałą okazję do rozwoju dla małych i średnich firm audytorskich. Przypominamy, że w aktualnościach pt. „Materiały wspierające do KSUP 4400 (Z)” informowaliśmy o dwóch opracowaniach IAASB:

48 Więcej na temat zmienionego standardu KSUP 4400 (Z) można przeczytać w aktualności pt. „KSUP 4400 (Z) został zatwierdzony”.

- „Usługi wykonania uzgodnionych procedur – Możliwość rozwoju i wzrostu wartości” oraz
- „Wybór odpowiedniej usługi – Porównanie usługi badania, przeglądu, kompilacji i wykonania uzgodnionych procedur”.

Opracowane przez PIBR wskazówki, jak również materiały IAASB są pomocne w realizowaniu tego rodzaju usług.

Przykładowe sprawozdania biegłego rewidenta związane z wykonaniem uzgodnionych procedur w ramach usług, o których jest mowa w ustawie o partiach politycznych

Jako element praktycznego wsparcia zostały również przygotowane przykładowe sprawozdania biegłego rewidenta związane:⁴⁹

1. z informacją finansową o otrzymanej subwencji oraz o poniesionych z subwencji wydatkach (art. 34 ust. 4 ustawy) (pobierz sprawozdanie [tutaj](#), pobierz załącznik [tutaj](#));
2. ze sprawozdaniem o źródłach pozyskania środków finansowych, w tym o kredytach bankowych i warunkach ich uzyskania oraz o wydatkach poniesionych ze środków Funduszu Wyborczego w poprzednim roku kalendarzowym, w zakresie wpływów na Fundusz Wyborczy partii politycznej (art. 38 ust. 3 ustawy) (pobierz sprawozdanie [tutaj](#), pobierz załącznik [tutaj](#)).

7.2. Przykładowe potwierdzenia bankowe

Zaktualizowane dobre praktyki – pierwszy aneks do porozumienia PIBR – ZBP

Celem podpisanego 30 września 2021 r. porozumienia PIBR oraz Związku Banków Polskich („ZBP”) było ustandaryzowanie jednej z podstawowych procedur wykonywanych przez biegłych rewidentów, zgodnie z wymogami [KSB 505](#), podczas badania sprawozdań finansowych.⁵⁰

Obowiązujące od września 2021 r. dobre praktyki obejmujące:

- pismo do banków,
- słowniczek podstawowych pojęć oraz
- instrukcję przygotowania potwierdzenia bankowego

w maju 2022 r. zostały uzupełnione o kolejny element:

- informacje o procesie potwierdzeń bankowych, mający na celu doprecyzowanie kwestii procesowych od strony banku, związanych ze składaniem wniosku o potwierdzenie bankowe oraz uzyskaniem potwierdzeń bankowych.⁵¹

49 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Przykładowe sprawozdania biegłego rewidenta”.

50 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Dobre praktyki w zakresie potwierdzeń bankowych”.

51 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Kolejne porozumienie PIBR i ZBP”.

Drugi aneks do porozumienia PIBR – ZBP

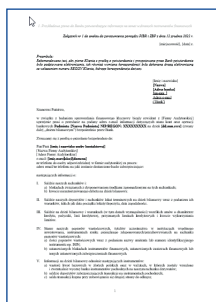
12 grudnia 2022 r. Prezes KRBR oraz Prezes ZBP podpisali drugi aneks do porozumienia pomiędzy PIBR i ZBP w sprawie dobrych praktyk związanych z wystandaryzowaniem potwierdzeń bankowych przygotowywanych przez banki na potrzeby biegłych rewidentów badających sprawozdanie finansowe.⁵²

Pierwszy rok stosowania dobrych praktyk pokazał celowość niewielkiego uzupełnienia przykładowego pisma do banku. Dotyczyło to podawania danych audytora dla lepszej komunikacji z bankiem oraz zapisów przypominających o stosowaniu tajemnicy bankowej i tajemnicy zawodowej. Dla ułatwienia stosowania przyjęto także komplet wszystkich załączników.

Zachęcamy, aby zaktualizowane dobre praktyki dotyczące potwierdzeń bankowych były stosowane do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2022 r. lub później.

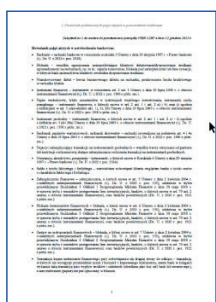
Dokumenty składające się na dobre praktyk w aktualnym brzmieniu:

- _ pismo do banków (zał. nr 1)



(pobierz załącznik [tutaj](#));

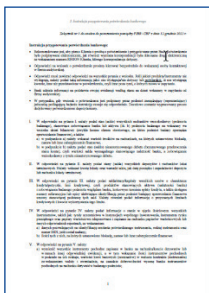
- _ słowniczek podstawowych pojęć (zał. nr 2)



(pobierz załącznik [tutaj](#));

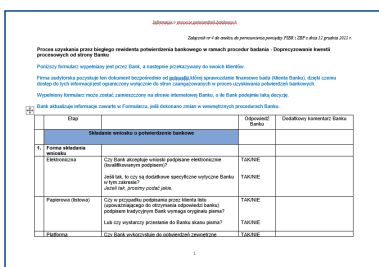
52 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Aktualizacja przykładowych potwierdzeń bankowych”.

_ instrukcja przygotowania potwierdzenia bankowego (zał. nr 3)



(pobierz załącznik [tutaj](#));

_ informacje o procesie potwierdzeń bankowych (zał. nr 4)



(pobierz załącznik [tutaj](#)).

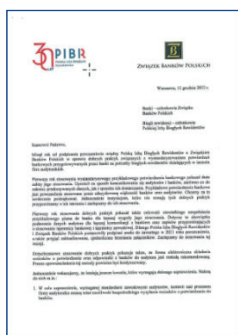
Aktualizacja dobrych praktyk została poprzedzona zebraniem opinii firm audytorskich i biegłych rewidentów oraz informacji na temat doświadczeń w ich stosowaniu.⁵³ W ten sposób wszystkie Państwa uwagi i sugestie chcielibyśmy serdecznie podziękować.

List do banków oraz biegłych rewidentów

Stosowanie wystandaryzowanego przykładowego potwierdzenia bankowego ma duże zalety. Uproszczony został sposób komunikowania się audytorów i banków, zarówno co do zakresu przekazywanych danych, jak i sposobu ich dostarczania. Po ponad roku widać, że przykładowe potwierdzenie bankowe jest powszechnie stosowane przez zdecydowaną większość banków oraz audytorów. Dlatego Prezes Barbara Mistowska-Dragan oraz Prezes Krzysztof Pietraszkiewicz podpisali również list do członków swoich organizacji, do biegłych rewidentów oraz banków, w którym serdecznie podziękowali za stosowanie dobrych praktyk, i jednocześnie instytucjom, które nie stosują tych dobrych praktyk, przypomnieli o ich istnieniu i zachęćili do ich stosowania.

⁵³ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Potwierdzenia bankowe – podsumowanie doświadczeń”.

Sygnatariusze porozumienia uzgodnili także, że forma elektroniczna składania wniosków o potwierdzenie oraz odpowiedzi z banków do audytora jest metodą rekomendowaną, a proces upowszechnienia tej metody powinien być kontynuowany. Wskazali także, że istnieją jeszcze kwestie, które wymagają dalszego usprawnienia, w tym m.in. wymagana standardami zawodowymi kontrola audytorów nad procesem potwierdzeń, bezpośrednio przekazywanie pisma do firmy audytorskiej, a nie do klienta banku, kompletność przekazywanych danych i informacji. Wszystkie kwestie zostały wymienione we wspomnianym liście.



Z treścią listu PIBR i ZBP do biegłych rewidentów oraz banków można zapoznać się [tutaj](#).

Porozumienie PIBR i ZBP w sprawie przyjęcia zestawu dobrych praktyk dotyczących zakresu potwierdzania przez Banki – Depozytariuszy

10 maja 2022 r. Prezes KRBR oraz Prezes ZBP podpisali kolejne, drugie już porozumienie.⁵⁴

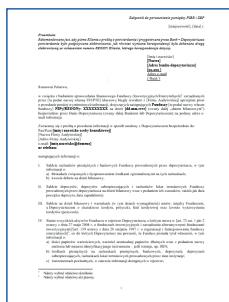
Porozumienie dotyczy dobrych praktyk związanych z potwierdzaniem przez Banki – Depozytariuszy informacji na temat wybranych instrumentów finansowych oraz innych danych dotyczących funduszy inwestycyjnych/emerytalnych zarządzanych przez TFI/PTE. Jego treść została wypracowana wspólnie przez PIBR oraz ZBP, przy aktywnym udziale Rady Banków Depozytariuszy.

Zaproponowany zakres udostępnianych przez Banki – Depozytariuszy informacji i standard ich przekazywania powinny pozwolić na efektywniejsze prowadzenie procesu tworzenia, przekazywania i wykorzystywania informacji zarówno przez banki, jak i przez biegłych rewidentów. Wspólny, jednolity standard obniży koszty wymiany informacji oraz zmniejszy ryzyko popełnienia błędu, który może się pojawić w wyniku przygotowania przez bank innego zakresu danych niż oczekiwany przez biegłego rewidenta.

W myśl porozumienia przykładowe pismo – potwierdzenie przez Bank – Depozytariusza – będzie stosowane po raz pierwszy do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za okres kończący się dnia 31.12.2022 r. lub później.

54 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Kolejne porozumienie PIBR i ZBP”.

Zachęcamy firmy audytorskie i biegłych rewidentów do stosowania wypracowanych przez samorząd dobrych praktyk.



Treść porozumienia pomiędzy PIBR i ZBP dostępna jest [tutaj](#), załącznik do porozumienia – przykładowe pismo do Banku – Depozytariusza można pobrać [tutaj](#).

7.3. „Wskazówki dotyczące dobrych praktyk szacowania pracochłonności usług badania”

Art. 80 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach określa zasady ustalania przez firmę audytorską wynagrodzenia za przeprowadzenie badania. W myśl tych przepisów, wynagrodzenie za przeprowadzenie badania odzwierciedla pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje.

Aby wesprzeć firmy audytorskie i biegłych rewidentów w tym procesie, Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów opracowała niewiążące wskazówki dotyczące wybranych aspektów szacowania pracochłonności pt. „Wskazówki dotyczące dobrych praktyk szacowania pracochłonności usług badania”.⁵⁵

Wskazówki są rodzajem dobrych praktyk, które mogą być stosowane przez firmy audytorskie i biegłych rewidentów po dostosowaniu do wielkości i wewnętrznej struktury organizacyjnej firmy audytorskiej oraz złożoności realizowanych zleceń. Wskazówki mają sprzyjać podnoszeniu jakości badania sprawozdań finansowych, pomóc firmom audytorskim i biegłym rewidentom w efektywnym planowaniu pracy i zasobów, ale także, co ważne, w uzasadnieniu czasu trwania badania w komunikacji z klientem.

W opracowaniu są przedstawione trzy przykładowe podejścia do szacowania pracochłonności zlecenia badania:

1. w zależności od wielkości jednostki,
2. w zależności od złożoności zlecenia,
3. w oparciu o etapy badania.

Do oszacowania pracochłonności firma audytorska może przyjąć różne podejścia. Może zastosować jedno lub kilka z zaproponowanych przez PIBR podejść lub inne, wypracowane przez siebie rozwiązanie, które spełnia wymogi regulacyjne.

55 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Jak oszacować pracochłonność?”.

Wskazówki to także drugi etap realizacji zaleceń PANA (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Komunikat KRBR w sprawie regulacji dotyczących wynagrodzeń](#)”).

Zachęcamy po zapoznania się z tym opracowaniem PIBR.



(pobierz opracowanie [tutaj](#)).

7.4. Atestacja sprawozdania beneficjenta – usługa biegłego rewidenta związana z rządowym programem pomocy dla sektorów energochłonnych

Biegli rewidenci, którzy rozważali podjęcia się wykonania usługi związanej z rządowym programem pod nazwą „[Pomoc dla sektorów energochłonnych związana z nagłymi wzrostami cen gazu ziemnego i energii elektrycznej w 2022 r.](#)”, analizując założenia programu, związane z nim przepisy, 6 marca 2023 r. zgłosili do Ministerstwa Rozwoju i Technologii („MRiT”) oraz Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (NFOŚiGW) („operatora programu”) wątpliwości i ograniczenia, które mogą wpływać na możliwość realizacji usługi w sposób zgodny z wymogami obowiązującego standardu. Zgłoszone wątpliwości dotyczyły głównie zakresu sprawozdania beneficjenta, które ma być objęte oceną biegłego rewidenta oraz braku jednoznacznych i obiektywnych kryteriów sporządzenia, a tym samym pomiaru i oceny sprawozdania beneficjenta w przewidzianym przepisami zakresie.

9 marca 2023 r. odbyło się spotkanie przedstawicieli PIBR, MRiT oraz NFOŚiGW.

Dokumenty dotyczące rozliczenia pomocy udzielonej w ramach programu rządowego, w tym raport biegłego rewidenta, beneficjent ma obowiązek przedstawić operatorowi programu do 31 marca 2023 r.

Więcej na temat tego spotkania oraz zaproponowanych rozwiązań można przeczytać w aktualności pt. „[Atestacja sprawozdania beneficjenta przez biegłego rewidenta](#)”.

13 marca 2023 r. operator programu opublikował na swojej stronie internetowej zaktualizowaną wersję sprawozdania beneficjenta oraz dokumentu – zestawienie dowodów księgowych potwierdzających poniesienie kosztów (pod adresem: [Dokumenty rozliczeniowe – Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej – Portal Gov.pl \(www.gov.pl\)](#)).

W PIBR trwają prace nad wskazówkami dla biegłych rewidentów dotyczącymi procedur atestacji.

Przy okazji przypominamy o powiązanej z tą usługą interpretacji MF wyjaśniającej, że uchwała Rady Ministrów może być uznana jako przepis prawa, o którym jest mowa w definicji czynności rewizji finansowej, a tym samym możliwości świadczenia tej usługi na rzecz badanych JZP (aktualność pt. „[Interpretacja MF dotycząca pojęcia przepisu prawa](#)”).

Dla przypomnienia:

Poniżej przypominamy o wcześniej przygotowanych i udostępnionych materiałach oraz opracowaniach, a także o kontynuacji publikacji seryjnych.

7.5. „Wskazówki dotyczące zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastępowania firmy audytorskiej inną firmą audytorską”⁵⁶

Wsparcie PIBR:



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

Uwaga:

Wcześniej MF wyjaśniło, że z zastąpieniem firmy audytorskiej mamy do czynienia w sytuacji „skutecznego” przeprowadzenia ostatniego badania sprawozdania finansowego przez poprzednią firmę audytorską.⁵⁷

7.6. Umowa o badanie

Dla przypomnienia:

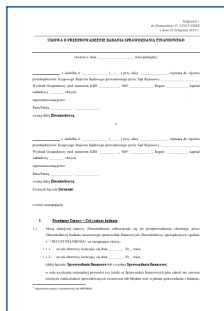
Przypominamy, że ustawa o rachunkowości (art. 66 ust. 5) postępuje się pojęciem „**pierwszej umowy o badanie ustawowe**”. W przypadku badania ustawowego, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na **okres nie krótszy niż dwa lata**, z możliwością **przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy**. Przy kontynuacji współpracy z klientem, z którym była zawarta „pierwsza umowa”, kolejna umowa również powinna być zawarta na co najmniej dwuletni okres. Wymóg ten dotyczy umów o badanie sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 r.

⁵⁶ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Zastępowanie firmy audytorskiej – wskazówki PIBR](#)”.

⁵⁷ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[MF o zastąpieniu firmy audytorskiej](#)”.

Wsparcie PIBR:

22 listopada 2019 r. KRBR przyjęła komunikat nr 3/2019 w sprawie przykładowej umowy o przeprowadzenie badania ustawowego sprawozdania finansowego.⁵⁸ Załącznikiem do komunikatu jest przykładowa umowa, która może zostać wykorzystana do nowo zawieranych umów.



(pobierz przykładową umowę [tutaj](#))

Pamiętaj!

- _ Treść przykładowej umowy o badanie powinna być indywidualnie dostosowana przez firmy audytorskie do okoliczności konkretnego zlecenia.
- _ Od 1 stycznia 2020 r. już wszystkie sprawozdania z badania są sporządzane w postaci elektronicznej oraz opatrywane kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta. Do badania mają zastosowanie krajowe standardy badania (przyjęte uchwałą nr 3430/52a/2019 z późn. zm.) oraz zasady etyki zawodowej (przyjęte uchwałą nr 3431/52a/2019 z późn. zm.).
- _ Przed podpisaniem umowy o badanie należy wcześniej wybrać audytora.
- _ Umowa o badanie powinna być zawarta w terminie umożliwiającym udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych klienta.
- _ Osobą zawierającą umowę o badanie sprawozdania finansowego w imieniu badanej jednostki jest jej kierownik.⁵⁹
- _ Umowy o badanie podpisane z emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub innymi jednostkami sporządzającymi sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu ESEF (rozporządzenie 2019/815), a w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych, także gdy, zgodnie z wybraną przez jednostkę opcją określoną w zmienionej ustawie o rachunkowości, zostały znakowane zgodnie z wymogami rozporządzenia 2019/815, powinny zawierać odpowiednie zapisy dotyczące wymogów związanych z usługą atestacyjną wykonaną zgodnie z uchwałą nr 1975/32a/2021 KRBR w sprawie Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie

58 Komunikat nr 3/2019 KRBR z dnia 22 listopada 2019 r. w sprawie przyjęcia przykładowej umowy o przeprowadzenie badania ustawowego sprawozdania finansowego wraz z załącznikami jest dostępny na stronie internetowej www.pibr.org.pl w zakładce „Prawo i standardy/Regulacje PIBR/Komunikaty KRBR” w sekcji „Biegli i firmy audytorskie”.

59 W przypadku, gdy np. **zarząd klienta** jest **wieloosobowy**, za kierownika jednostki uważa się członków tego organu. Oznacza to, że uprawnienie do zawierania umów w przypadku badanych jednostek będzie tożsame ze sposobem reprezentacji ustalonym dla danej jednostki w umowie/statucie spółki lub w odpowiednich przepisach. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Umowa o badanie nie musi być podpisywana przez wszystkich członków zarządu klienta”.

i Przegład 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” (KSUA 3001PL).⁶⁰

Rozwiązanie umowy o badanie

Dla przypomnienia:

Rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego jest możliwe wyłącznie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy. Przykładowy katalog takich okoliczności został wymieniony w art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości.⁶¹

W przypadku rozwiązania umowy o badanie sprawozdania finansowego, zarówno firma audytorska, jak i badana jednostka powinny poinformować o tym fakcie niezwłocznie. Informacja o rozwiązaniu umowy o badanie wraz z podaniem przyczyn powinna być skierowana do PANA. Odpowiedni formularz można pobrać pod adresem: <https://pana.gov.pl/formularze/rozwiązanie-umowy-o-badanie-sprawozdania-finansowego/>.

W przypadku rozwiązania umowy z klientem, który jest JZP, obowiązkowo należy poinformować również Komisję Nadzoru Finansowego.

7.7. „Wyszukiwarka standardów”

„Wyszukiwarka standardów” pomaga wybrać obowiązujące standardy. Obejmuje ona nie tylko usługi badania czy przeglądu, ale również inne usługi atestacyjne, a także usługi pokrewne. Wyszukiwarka umożliwia filtrowanie i grupowanie dokumentów według zdefiniowanych parametrów.

W „Wyszukiwarce” jest dodany okres „31.12.2022 r.”, który filtruje wszystkie standardy i przykłady obowiązujące podczas badania sprawozdania finansowego sporządzonego na ten dzień bilansowy.

Biegli rewidenci znajdą tam treść standardów, przykłady sprawozdań z badania, a także inne pomocne materiały, jak np. „Alerty”.

Uwaga:

W Wyszukiwarce standardów są zamieszczone także praktyczne przykłady sprawozdań z badania, dostępne po wybraniu filtrów: rodzaj usługi: Badanie; dzień bilansowy: 31.12.2022 r. Dla wyróżnienia, link do nich został oznaczony kolorem czerwonym.

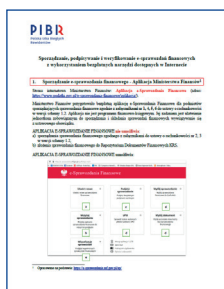
Niezależnie od „Wyszukiwarki standardów” wszystkie uporządkowane chronologicznie regulacje PIBR, w tym uchwały KRBR, dostępne są w dziale „Regulacje PIBR”.

⁶⁰ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”.

⁶¹ Zgodnie z art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości, za uzasadnioną podstawę uznaje się w szczególności:

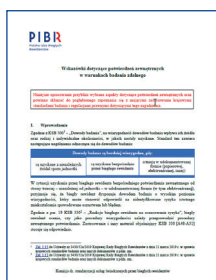
- 1) wystąpienie zdarzeń uniemożliwiających spełnienie wymagań określonych przepisami prawa dotyczącymi przeprowadzenia badania, zasadami etyki zawodowej, niezależności lub krajowymi standardami wykonywania zawodu;
- 2) niedotrzymanie warunków umowy innych niż skutkujące możliwością wyrażenia opinii z zastrzeżeniami, opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii;
- 3) przekształcenia, zmiany właścicielskie, zmiany organizacyjne uzasadniające zmianę firmy audytorskiej lub nieprzeprowadzenie badania.

7.8. Miniprzewodnik PIBR – „Jak sporządzić, podpisać i zweryfikować e-sprawozdanie finansowe?”⁶²



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

7.9. „Wskazówki dotyczące potwierdzeń zewnętrznych w warunkach badania zdalnego”⁶³



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

7.10. Inne narzędzia wspomagające badanie

Przewodnik MSB-procedury



62 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Miniprzewodnik – Jak sporządzić, podpisać i zweryfikować e-sprawozdanie finansowe?”.

63 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Potwierdzenia zewnętrzne – wskazówki PIBR”.

Dla przypomnienia:

Dnia 12 grudnia 2017 r. został udostępniony „Przewodnik MSB – procedury Wydanie II”. Celem opracowania było wsparcie biegłych rewidentów w badaniu sprawozdań finansowych według nowych (na tamten czas) dla biegłych rewidentów standardów (MSB), a także tworzenie nowej, dobrej praktyki audytu.

Przewodnik to zestaw procedur, których zastosowanie ułatwia sprawne przejście przez proces badania. Materiał jest przede wszystkim wsparciem dla biegłych rewidentów pracujących z firmami z sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Materiał należy traktować jako ogólne wytyczne, a korzystanie z Przewodnika nie zastąpi znajomości i stosowania standardów badania. Wykorzystując przedstawiony w przewodniku indeks i programy badania, użytkownik zyskuje uporządkowaną dokumentację badania, sporządzoną w sprawdzony i zweryfikowany sposób.

Pamiętaj!

W Przewodniku można znaleźć **wiele praktycznych pomocy**, które są też dostępne w **Kompasie 2**, jak np.:

w „załączniku 2. – Próbkowanie w badaniu wiarygodności”:

- _ **przykładowy model szacowania wielkości próby w zależności od poziomów ryzyka** – [plik E.1](#) – dostępnym na [serwerze PIBR](#) (arkusz Excel),
- _ **przykładowe zastosowanie metody próbkowania według jednostek pieniężnych** – [plik E.2](#) – dostępnym na [serwerze PIBR](#) (arkusz Excel);

→ w „załączniku 7. – **Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki uzyskiwane na zakończenie badania**”.

Uwaga:

Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki zostało zaktualizowane. Z nową treścią oświadczenia można zapoznać się w [załączniku nr 4](#) do niniejszego Alertu.⁶⁴

Przewodnik MSB – procedury jest udostępniony w **dwóch wersjach: pdf i edytowalnym Word**. Można go pobrać z [profilu](#) biegłego rewidenta, po zalogowaniu, w sekcji „Rozwiń panel” dostępnej w lewym górnym rogu strony. [Przewodnik w pdf](#) można również pobrać z „e-Biblioteki”.

Aktualizacja cz. I „Przewodnika MSB-procedury”

W dniu 23 kwietnia 2021 r. opublikowaliśmy zaktualizowaną „Część I. Czynności wstępne” opracowania, która dotyczy współpracy z klientem, przyjęcia zlecenia oraz wyznaczenia zespołu badającego. Aktualizacja polegała na dodaniu procedur wynikających z art. 69 ust. 6 oraz art. 69 ust. 9 pkt 7 ustawy o biegłych rewidentach, a także na modyfikacji procedury na skutek uchylecia art. 134 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach.⁶⁵

Zaktualizowany materiał można pobrać [tutaj](#), z panelu biegłego rewidenta (po zalogowaniu się) lub z [e-Biblioteki](#).

64 To samo przykładowe oświadczenie kierownika jednostki zostało wcześniej udostępnione na naszej stronie internetowej. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Praktyczne wsparcie w badaniu za 2022 r.”.

65 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Aktualizacja cz. I „Przewodnika MSB-procedury”.

W analogicznym zakresie został zaktualizowany Kompas 2.0.

Przypominamy, że niezależnie od procedur akceptacji klienta i zlecenia, firma audytorska, biegły rewident i członkowie zespołu audytorskiego, o czym mowa w Przewodniku, przed przystąpieniem do badania składają oświadczenie o spełnieniu wymogów niezależności. Zwracamy uwagę, że takie oświadczenie musi zawierać – wymaganą przez art. 74 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach – klauzulę o treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”.

Pamiętaj:

Od momentu, kiedy udostępniliśmy drugie wydanie **Przewodnika oraz Kompas 2.0** minęło już kilka lat. W tym czasie zmieniły się niektóre standardy badania (przyjęto KSB: 700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z) oraz 250 (Z)). Ponadto, ani Przewodnik, ani Kompas 2.0 nie zawierają zmian wynikających z KSB 540 (Z). Firmy audytorskie i biegli rewidentzi powinni we własnym zakresie wprowadzić związane z tym niezbędne zmiany i dostosowania. Pomocny w indywidualnym dostosowaniu do wymogów zmienionych standardów może być niedawno udostępniony zaktualizowany Przewodnik IFAC (aktualność pt. „Przewodnik IFAC stosowania MSB po polsku”).

Uwaga:

Chcemy także podkreślić, że ani Przewodnik, ani Kompas 2.0 nie stanowi wzorcowej dokumentacji. Materiał należy traktować jako ogólne wskazówki. Zaproponowane procedury powinny być dostosowane do uwarunkowań konkretnego zlecenia badania. Korzystanie z Przewodnika lub Kompas 2.0 nie zwalnia ani firmy audytorskiej, ani biegłego rewidenta z odpowiedzialności za prawidłowe stosowanie ustawy o biegłych rewidentach oraz krajowych standardów badania.

KOMPAS 2

Dla przypomnienia:

W kolejnym kroku wspierania biegłych rewidentów w badaniu, 18 września 2018 r. uruchomiliśmy **Kompas 2** – bezpłatne narzędzie wspomagające badanie zgodne z MSB.

Aplikacja jest dostępna z poziomu konta firmy audytorskiej – <https://www.pibr.org.pl/pl/auth/login>.

Kompas łączy w jednym wygodnym narzędziu zalety „Przewodnika MSB – procedury” i „Wyszukiwarki standardów”, dostępnej online na stronie PIBR.

Kompas to seria ponad sześćdziesięciu formularzy, prowadzących użytkownika przez kolejne etapy badania, od akceptacji klienta po sporządzenie dokumentacji z badania. Dzięki wypełnianiu poszczególnych kwestionariuszy Kompas pozwala stosować odpowiednie do sytuacji standardy techniczne. Badanie za pomocą aplikacji może prowadzić zespół wraz z kluczowym biegłym rewidentem.

W razie pytań lub wątpliwości na użytkowników czeka: infolinia telefoniczna (728 871 871) i adres e-mailowy (kompas@pibr.org.pl). Na kanale PIBR w serwisie YouTube można także zobaczyć serię osiemnastu krótkich filmów instruktażowych, prowadzących krok po kroku przez najważniejsze funkcjonalności Kompas.

Wszyscy zalogowani biegli rewidenci oraz kandydaci do zawodu mogą korzystać z wersji demonstracyjnej, która pozwala skorzystać z wszystkich funkcjonalności aplikacji bez wprowadzania realnych danych czy logowania się poprzez profil firmy audytorskiej. Możliwość bezpiecznego przejścia całej ścieżki badania to duże ułatwienie przy pierwszym kontakcie z aplikacją, a także cenne narzędzie edukacyjne dla tych, którzy dopiero zdobywają uprawnienia.

Uwaga:

Kompas 2, podobnie jak II wydanie „Przewodnika MSB – procedury”, nie zawiera zmian wynikających z przyjęcia standardów KSB: 700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z) oraz 250 (Z) i 610 (Z), jak również 540 (Z). Ponadto nie zostały w nim wprowadzone zmiany wynikające z przyjęcia nowej formuły tłumaczenia międzynarodowych standardów i nowego jednolitego słowniczka podstawowych pojęć.

Do czasu udostępnienia zaktualizowanego oprogramowania, korzystający z niego biegli rewidenci powinni **we własnym zakresie wprowadzić niezbędne zmiany i dostosowania.**

8. PRAKTYCZNE WSKAZÓWKI IFAC I INNYCH ORGANIZACJI

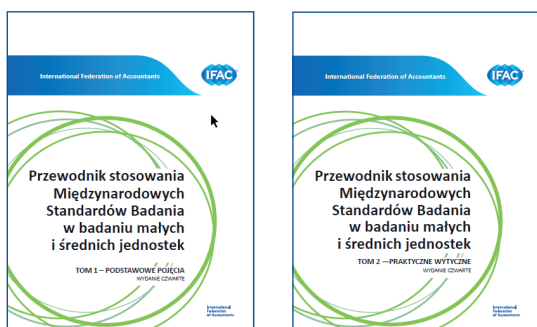
Kolejną formą pomocy w stosowaniu krajowych standardów w brzmieniu standardów międzynarodowych są udostępnione w „e-Bibliotece”, przetłumaczone przez PIBR na język polski, publikacje IFAC. Zachęcamy do zapoznania się m.in. z następującymi opracowaniami:

Dla przypomnienia:

- Nowe wydanie „Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek”⁶⁶

Tak jak poprzednie wydania, Przewodnik składa się z dwóch tomów:

- tom 1 – podstawowe pojęcia,
- tom 2 – praktyczne wytyczne.



Przewodnik IFAC w języku polskim można pobrać tutaj ([tom 1](#) – podstawowe pojęcia; [tom 2](#) – praktyczne wytyczne) lub z naszej e-Biblioteki.

- Opracowania związane z korzystaniem z automatycznych narzędzi i technik

W 2022 r. opublikowaliśmy:

- „Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: często zadawane pytania dotyczące planowania badania”



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

66 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Przewodnik IFAC stosowania MSB po polsku”.

Dla przypomnienia:

W 2020 r. ukazały się następujące części, które zostały omówione w „[Alercie specjalnym – Badanie za 2020 r.](#)”:

- **„Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: dokumentacja badania w przypadku korzystania z automatycznych narzędzi i technik”⁶⁷**

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

- **„Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: często zadawane pytania w zakresie korzystania z automatycznych narzędzi i technik przy przeprowadzaniu procedur badania”⁶⁸**

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

W 2021 r. zostały opublikowane kolejne części:

- **„Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: często zadawane pytania – korzystanie z zautomatyzowanych narzędzi i technik przy identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)”⁶⁹**

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

- **„Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: często zadawane pytania dotyczące ryzyka nadmiernego polegania na technologii – korzystanie z ZNT oraz z informacji wytworzonych przez systemy jednostki”⁷⁰**

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

– Pozostałe opracowania

- **„Soczewka do wykrywania oszustw – interakcje pomiędzy MSB 240 a innymi MSB”**

Publikacja pokazuje relacje między Międzynarodowym Standardem Badania 240 – „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw” (aktualne ujednolicone brzmienie KSB 240 można znaleźć [tutaj](#)) a innymi standardami badania przez pryzmat całego procesu badania sprawozdania finansowego. Opracowanie, w ślad za MSB 240, podkreśla, że ryzyko istotnego zniekształcenia wynikające z oszustwa zawsze powinno być uznawane za ryzyko znaczące i wyjaśnia, że MSB 240 stanowi rozwinięcie pewnych MSB, a także przedstawia szczególnie procedury badania oszustwa, które uzupełniają inne MSB.

67 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Opracowania IAASB dotyczące automatycznych narzędzi i technik](#)”.

68 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Korzystanie z automatycznych narzędzi i technik przy przeprowadzaniu procedur badania](#)”.

69 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Korzystanie z zautomatyzowanych narzędzi i technik przy identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia](#)”.

70 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Zautomatyzowane narzędzia i techniki: ryzyko nadmiernego polegania na technologii oraz informacjach wytworzonych przez systemy jednostki](#)”.



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

PANA przygotowała również swój komentarz na temat ww. wytycznych IAASB, pt. „Ryzyko oszustwa – powiązania między MSR 240 i innymi standardami badania” (pobierz opracowanie PANA [tutaj](#)).

- **„Często zadawane pytania (FAQ) – Raportowanie spraw dotyczących kontynuacji działalności w sprawozdaniu biegłego rewidenta”**

W dokumencie znajdziemy odpowiedzi na pytania związane z wykorzystaniem oraz wzajemnymi powiązaniem między sekcjami sprawozdania z badania, takimi jak „Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności” i „Kluczowe sprawy badania” oraz akapitami objaśniającymi ze zwróceniem uwagi.



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

- **„Zmiany do MSR 1 i ich wpływ na MSB: ujawnianie istotnych informacji dotyczących zasad (polityki) rachunkowości”**

Publikacja ma na celu pomóc użytkownikom w zrozumieniu wpływu na MSB niektórych zmian wprowadzonych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych”.



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

9. KOMUNIKATY PANA I UKNF

Na stronie internetowej PIBR na bieżąco informujemy o większości komunikatów PANA, jak również o wybranych komunikatach UKNF.

Dla przypomnienia, wszystkie informacje dotyczące działalności PANA można znaleźć na stronie internetowej pod adresem: <https://pana.gov.pl/>.



Oprócz informacji PANA na temat przygotowania do badania za rok 2022 r., o czym była mowa we wcześniejszej części Alertu, chcielibyśmy zwrócić uwagę na najnowsze komunikaty, komentarze i opracowania PANA, opublikowane w 2022 roku:

– **„Wybrane aspekty dotyczące oszacowania istotności, obowiązku jej wykorzystania w badaniu oraz dokumentowania”**

PANA wyjaśnia, że w kontrolowanych aktach badań sprawozdań finansowych bardzo często wskazywane są nieprawidłowości w obszarze istotności. Mając to na uwadze, PANA zwraca uwagę w publikacji na wybrane aspekty dotyczące oszacowania istotności, obowiązku jej wykorzystania w badaniu oraz dokumentowania, w tym m.in., że biegły rewident ma obowiązek stosować koncepcję istotności podczas całego badania, zarówno podczas planowania, przeprowadzania badania, jak również podczas oceny wpływu na badane sprawozdanie finansowe zidentyfikowanych oraz nieskorygowanych zniekształceń.

(więcej informacji na ten temat [tutaj](#));

– **„Podsumowanie wyników kontroli przeprowadzonych przez PANA do końca czerwca 2022 r. Wybrane zagadnienia z obszaru szacunków wartości godziwej”**

W opracowaniu PANA wskazała, że w kontrolowanym okresie w zleceniach badania firmy audytorskie wykorzystywały w odniesieniu do badania szacunków standard KSB 540. Standard KSB 540 (Zmieniony) był stosowany dopiero w badaniach, które będą przedmiotem kontroli PANA w kolejnym okresie. Ze względu na cel publikacji odniesiono się do zidentyfikowanych najczęstszych nieprawidłowości dotyczących badania szacunków, pomijając fakt prawidłowego co do zasady wydawania opinii o sprawozdaniu finansowym.

(więcej informacji na ten temat [tutaj](#));

– **„Sprawozdanie z kontroli tematycznych PANA”**

Sprawozdanie zostało przygotowane w związku z kontrolami tematycznymi przeprowadzonymi wśród wybranych firm audytorskich badających sprawozdania finansowe spółek notowanych na zorganizowanych rynkach akcji prowadzonych poza rynkiem regulowanym w formule alternatywnego obrotu.

(więcej informacji na ten temat [tutaj](#));

– **„Podsumowanie kontroli przeprowadzonych do końca czerwca 2022 r. w zakresie badania sprawozdań w formacie ESEF”**

Publikacja ma na celu informowanie o głównych problemach w odniesieniu do badania dokumentów ESEF (Jednolity elektroniczny format raportowania, ang. European Single Electronic Format) i skupia się wyłącznie na zakresie badania w odniesieniu do zgodności z Rozporządzeniem delegowanym 2019/815.

(więcej informacji na ten temat [tutaj](#));

– **„Podsumowanie kontroli przeprowadzonych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego do 30 czerwca 2022 r.”**

Publikacja powstała w efekcie analizy 139 protokołów kontroli (w tym 27 protokołów dotyczyło FA badających JZP i 108 pozostałych FA). W ramach tych kontroli przeanalizowano blisko 279 dokumentacji usług wykonanych przez FA (w tym 80 dokumentacji dotyczyło JZP, a pozostałe 199 dotyczyło podmiotów innych niż JZP). W tych 279 dokumentacjach znalazło się 39 dokumentacji badań skonsolidowanych.

(więcej informacji na ten temat [tutaj](#));

– **„Ryzyko oszustwa – powiązania między MSB 240 i innymi standardami badania”**

PANA w swoim opracowaniu poinformowała o istotnych kwestiach zawartych w wytycznych z 5 maja 2022 r. przygotowanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) z zakresu ryzyka oszustwa w badaniu sprawozdań finansowych.

(więcej informacji na ten temat [tutaj](#));

PIBR przetłumaczyła wspomniane wytyczne IAASB, pt. „Soczewka do wykrywania oszustw – interakcje pomiędzy MSB 240 a innymi MSB”, na j. polski.⁷¹

– **„Usługi firm audytorskich w 2021 roku – analiza na podstawie sprawozdań rocznych”**

Publikacja ma na celu informowanie, zgodnie z art. 90 ust. 1 pkt 15a) ppkt d) ustawy o biegłych rewidentach, o głównych trendach na rynku firm audytorskich, celem lepszego powszechnego zrozumienia kształtujących go mechanizmów. Jest to już druga publikacja, w której PANA przekazuje analizę danych z otrzymanych sprawozdań rocznych FA.

(więcej informacji na ten temat [tutaj](#));

– **„Wybrane zagadnienia badania sprawozdań finansowych za 2021 r. ze szczególnym uwzględnieniem wpływu wojny w Ukrainie”**

PANA zwraca uwagę na wybrane zagadnienia, które mogą wpływać na przebieg badania w roku 2022.

(więcej informacji na ten temat [tutaj](#));

71 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. [„Soczewka do wykrywania oszustw – nowe opracowanie IAASB”](#).

– „Wymogi dokumentowania badania sprawozdań finansowych – wybrane elementy w kontekście przeprowadzonych kontroli”

PANA podkreśla, że sprawozdanie z badania powinno wynikać z zebranej i opracowanej w toku badania dokumentacji badania. Jej zawartość, bez dodatkowych wyjaśnień, powinna pozwolić niezależnemu biegłemu rewidentowi na prześledzenie, w racjonalnym czasie, toku badania i dokonanie tylko na jej podstawie oceny zasadności wydania opinii. PANA zwraca uwagę na praktyczne aspekty w zakresie wybranych elementów dokumentacji.

(więcej informacji na ten temat [tutaj](#)).

Z wcześniejszymi opracowaniami PANA można zapoznać się na stronie internetowej PANA, w sekcji „Komentarze i opracowania” (przejdź do opracowań PANA – [tutaj](#)).

Uwaga:

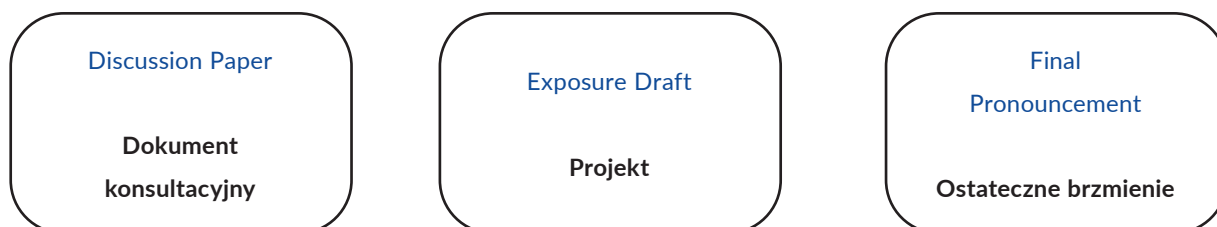
Informacje związane z przeprowadzanymi przez PANA kontrolami są dostępne w sekcji „Dla rynku/kontrole” (przejdź informacji PANA – [tutaj](#)). M.in. warto zapoznać się z następującymi informacjami:

- Wykaz dokumentów i informacji związanych z zaplanowaniem kontroli tematycznych, dotyczących zaprojektowania nowego systemu kontroli jakości – PANA udostępniła do pobrania pliki (w wersji edytowalnej), które są niezbędne do uzupełnienia i przekazania przed rozpoczęciem ww. kontroli (więcej informacji na ten temat [tutaj](#));
- Plany kontroli 2022/2023 Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (więcej informacji na ten temat [tutaj](#));
- Polityki i procedury zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli PANA (zaktualizowane w kwietniu 2022 r.) (więcej informacji na ten temat [tutaj](#));
- Wykaz dokumentów i informacji związanych z zaplanowaniem kontroli (więcej informacji na ten temat [tutaj](#)).

10. CO PRZED NAMI W PERSPEKTYWIE 2023 R. I KOLEJNYCH LAT?

Na początek przypomnijmy, jak obecnie, od 2022 roku, wygląda proces:

– proces przyjmowania przez IFAC standardów międzynarodowych



Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. skrót IAASB), funkcjonująca w ramach IFAC, jest twórcą międzynarodowych: standardów badania, standardów usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych, a także – poprzednio – międzynarodowego standardu kontroli jakości nr 1, zastąpionego przez międzynarodowe standardy zarządzania jakością.

Informacje na temat planu pracy IAASB na lata 2022-2023, w tym prac związanych ze zmianą standardów międzynarodowych, można znaleźć pod adresem: <https://www.iaasb.org/publications/iaasb-work-plan-2022-2023>.

Do wdrożenia międzynarodowych standardów do systemu polskich regulacji wymagana jest uchwała KRBR ustanawiająca te standardy jako krajowe standardy wykonywania zawodu lub kontroli jakości, która podlega zatwierdzeniu przez Radę PANA.

– proces ustanawiania standardów krajowych

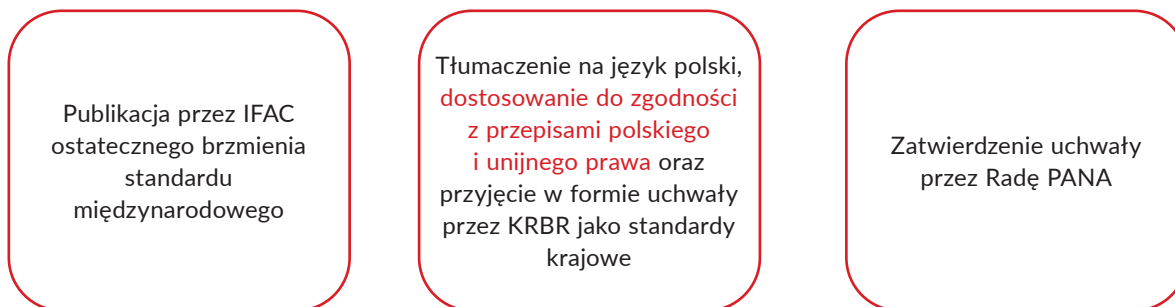
Uwaga:

Od 2022 roku, nowe lub zmienione standardy międzynarodowe, które są przyjmowane jako standardy krajowe podlegają **nowemu, dodatkowemu procesowi**.

Proces ten polega na dostosowaniu brzmienia nowo ustanawianych standardów do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa. Ponadto, na wniosek Rady PANA, nakładane są dodatkowe obowiązki wynikające z obserwacji i wniosków płynących z kontroli przeprowadzonych przez PANA w zakresie stosowania wcześniej ustanowionych standardów.

Zmiany związane z tym nowym procesem są **wyróżnione w tekście standardu kolorem szarym, a w tytule standardu poprzez dodanie określenia „PL”**.

Proces ustanawiania standardów krajowych z uwzględnieniem nowego elementu procesu przedstawia się teraz następująco:



I. Standardy przyjęte przez KRBR i zatwierdzone przez Radę PANA, dla których nie minął jeszcze termin obowiązkowego ich zastosowania:

– Pakiet nowych standardów zarządzania jakością

Więcej informacji na temat pakietu standardów zarządzania jakością, jak również początku obowiązywania każdego ze standardów, można przeczytać w pkt. 3.2 Alertu pt. „KRAJOWE STANDARDY KONTROLI JAKOŚCI”.

W przygotowaniu do ustanowienia jako krajowe regulacje w formie uchwały KRBR zatwierdzanej przez Radę PANA, z całego pakietu, są jeszcze:

- Zmiany dostosowawcze do międzynarodowych standardów badania (MSB) i materiałów powiązanych wynikające z projektów zarządzania jakością,
- Zmiany dostosowawcze do standardów międzynarodowych innych niż międzynarodowe standardy badania wynikające z projektów zarządzania jakością.

– Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” („KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)”) oraz zmiany do innych standardów

7 lipca 2022 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę nr 2272/38a/2022 w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) oraz zmian do krajowych standardów badania wynikających z ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.). Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, czyli 30 sierpnia 2022 r. ([uchwała nr 25/l/2022](#)).⁷²

Uwaga:

Standard nie ma jeszcze obligatoryjnego zastosowania, może być stosowany do badania sprawozdań finansowych za 2022 rok na zasadzie dobrowolności.

Więcej informacji na temat tego nowego standardu przedstawiamy w Załączniku nr 1 do Alertu.

⁷² Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”.

II. Zmiany międzynarodowych standardów i kodeksu etyki, które dopiero będą objęte procesem wdrożenia:

- **Międzynarodowy Standard Badania 600 (zmieniony) – „Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)” – (Final Pronouncement)**⁷³

W kwietniu 2022 r. IAASB opublikował ostateczne brzmienie „MSB 600 (zmienionego)”. Zmienionemu standardowi, jak zwykle, towarzyszą zmiany uzgodnieniowe i dostosowawcze do innych standardów.

Standard zawiera nowe i zmienione wymogi oraz materiał objaśniający, które lepiej dostosowują standard do ostatnio zmienionych standardów, takich jak Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1 i 2, MSB 220 (zmieniony) oraz MSB 315 (zmieniony w 2019 r.).

Nowe i zmienione wymogi wzmacniają również odpowiedzialność biegłego rewidenta grupy, związaną z zawodowym sceptycyzmem, zaplanowaniem oraz przeprowadzaniem badania, dwustronną komunikacją między nim a biegłymi rewidentami części składowych grupy, jak również dotyczą dokumentacji badania.

MSB 600 (Z) zawiera oparte na ryzyku podejście do planowania i przeprowadzania audytu grupowego. Podejście to skupia uwagę i pracę biegłego rewidenta grupy na identyfikacji i ocenie ryzyk istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz na zaprojektowaniu i przeprowadzeniu dalszych procedur badania w odpowiedzi na te oszacowane ryzyka. Wskazuje również, że audytorzy części składowych grupy mogą być i często są zaangażowani we wszystkie fazy badania grupy. Ponadto, standard promuje jasne, proaktywne i skalowalne podejście do badania, które można zastosować w dzisiejszych rozwijających się strukturach audytów grupowych.

IAASB wraz z MSB 600 (Z) opracowała również materiały wspierające wdrożenie standardu, obejmujące: „Podstawę wniosków” oraz „Arkusze informacyjny”.

Z opublikowanym w j. angielskim standardem MSB 600 (Z) oraz zmianami uzgodnieniowymi i dostosowawczymi do innych standardów, a także materiałami wspierającymi można zapoznać się na stronie internetowej IAASB ([tutaj](#)) lub pobrać je poniżej:

- MSB 600 (Z) oraz zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych standardów międzynarodowych – (pobierz opracowanie [tutaj](#)),
- Podstawa wniosków (Basis for Conclusions) – (pobierz opracowanie [tutaj](#)),
- Arkusz informacyjny (Fact Sheet) (pobierz opracowanie [tutaj](#)).

Wszystkie materiały będą też katalogowane na stronie dedykowanej projektom standardów ([przejdź do strony internetowej](#)).

PIBR prowadzi prace związane z ustanowieniem MSB 600 (Z) jako krajowego standardu badania oraz z przetłumaczeniem materiałów wspierających na język polski.

⁷³ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „MSB 600 (Z) – kolejny zmieniony standard”.

Nowy Handbook 2021⁷⁴

Handbook zawiera najnowsze ujednoczone brzmienie wszystkich międzynarodowych standardów (w tym wprowadzone tzw. zmiany dostosowawcze (ang. „conforming amendments”) do standardów, wynikające z dotychczas zmienionych standardów, dla których upłynął określony przez IAASB termin ich stosowania, tj. zmiany dostosowawcze do innych MSB wynikające z przyjęcia MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).



W PIBR trwają prace związane z przetłumaczeniem zestawu standardów znajdujących się w tym opracowaniu IAASB.

Każdy z tych standardów będzie podległ także procesowi dostosowania jego brzmienia do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa.

Zmiany do Kodeksu IESBA

Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (ang. International Ethics Standards Board for Accountants – ang. skrót „IESBA”) opracowała i zatwierdziła szereg zmian do Kodeksu etyki IESBA.⁷⁵

Zmiany te oczekują na ustanowienie jako krajowe regulacje w formie uchwały KRBR zatwierdzanej przez Radę PANA, i są to:

- 1) „Zmiany do Kodeksu uwydatniające rolę zawodowego księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie” – opublikowane przez IFAC 5 października 2020 r. (wersja robocza tłumaczenia do pobrania [tutaj](#)).

Celem ww. zmian Kodeksu jest promowanie roli i mentalnego nastawienia oczekiwanego od wszystkich zawodowych księgowych. Zmiany te wyraźnie wskazują, że zawodowi księgowy powierzono publiczne zaufanie do szeroko zakrojonych ról, jakie odgrywa w społeczeństwie oraz, że zaufanie to opiera się na umiejętnościach i wartościach, jakie zawodowy księgowy wnosi do swojej działalności. Co ważne, zmiany te potwierdzają odpowiedzialność zawodu za działanie w interesie publicznym i fundamentalną rolę Kodeksu w wypełnianiu tego obowiązku.

⁷⁴ Pełny tytuł tego opracowania brzmi „2021 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”. Więcej informacji na ten temat znajduje się na stronie internetowej IAASB pod adresem: <https://www.iaasb.org/publications/2021-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>.

⁷⁵ Więcej informacji na temat prac IESBA oraz zmian Kodeksu etyki IESBA można znaleźć na stronie internetowej pod adresem: <https://www.ethicsboard.org/standards-pronouncements>.

- 2) „Zmiany do Kodeksu dotyczące obiektywizmu osoby przeprowadzającej przegląd jakości zlecenia oraz innych odpowiednich osób przeprowadzających przegląd” – opublikowane przez IFAC 14 stycznia 2021 r. (wersja robocza tłumaczenia do pobrania [tutaj](#)).

Ww. zmiany dostarczają wskazówek, które wspierają Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 2 (opublikowany przez IFAC w grudniu 2020 r.) w odniesieniu do kwalifikowalności jednostki do pełnienia roli osoby przeprowadzającej przegląd jakości zlecenia, koncentrując się na istotnym atrybucie obiektywizmu. Między innymi wytyczne:

- * przedstawiają potrzebę identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowej zasady obiektywizmu, które mogą pojawić się przy wyznaczaniu danej osoby na stanowisko osoby przeprowadzającej przegląd jakości zlecenia dla danego zlecenia;
- * wyraźnie nawiązują i wspierają wymóg zawarty w MSZJ 2, aby firma ustanowiła, jako warunek kwalifikujący, dwuletni okres karencji, zanim partner odpowiedzialny za zlecenie będzie mógł objąć funkcję osoby przeprowadzającej przegląd jakości zlecenia dla tego samego zlecenia; oraz
- * podkreślają, że wymóg karencji zawarty w MSZJ 2 służy podwójnemu celowi zapewnienia zgodności z podstawową zasadą obiektywizmu i wykonywania wysokiej jakości zleceń.

Wytyczne mogą mieć również zastosowanie w sytuacjach, gdy jako zabezpieczenie w celu przeciwdziałania zidentyfikowanym zagrożeniom przestrzegania podstawowych zasad etyki do wykonywanej pracy wyznaczono jednostkę jako odpowiednią osobę przeprowadzającą przegląd.

- 3) „Zmiany postanowień Kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń” – opublikowane przez IFAC 28 kwietnia 2021 r. (wersja robocza tłumaczenia do pobrania [tutaj](#)).

Ww. zmiany ujęte w rozdziale 410 – „Wynagrodzenia” w części 4 A – Niezależność dla zleceń badania i przeglądu, zawierają konkretne wymogi oraz wskazówki dotyczące zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności, związane z wynagrodzeniami otrzymywanymi od klientów badania, w tym m.in.:

- * zakaz dotyczący tego, aby świadczenie na rzecz klienta badania usług innych niż badanie miało wpływ na wynagrodzenie za badanie pobierane przez firmy audytorskie,
- * w przypadku badania JZP – wymóg zaprzestania pełnienia funkcji biegłego rewidenta, jeżeli zależność wynagrodzenia od klienta badania trwa dłużej niż określony okres,
- * przekazywanie informacji związanych z wynagrodzeniem do osób sprawujących nadzór i opinii publicznej w celu wsparcia ich osądów dotyczących niezależności biegłego rewidenta oraz
- * ulepszone wytyczne dotyczące identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.

Opracowanie zawiera ponadto zmiany dostosowawcze do rozdziałów: 120, 270, 320, 330, 400 w części 4A oraz rozdziału 905 w części 4B Kodeksu.

- 4) „Zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych” – opublikowane przez IFAC 28 kwietnia 2021 r. (wersja robocza tłumaczenia do pobrania [tutaj](#)).

Zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych obejmują zmiany merytoryczne, które wzmacniają Międzynarodowe Standardy Niezależności poprzez wyjaśnienie i uwzględnienie okoliczności, w których firmy audytorskie oraz firmy audytorskie należące do sieci mogą, ale nie muszą, świadczyć usługę nieatestacyjną na rzecz klienta badania lub klienta zlecenia atestacyjnego. Zmienione przepisy zawierają nowe wymogi, które wyraźnie zabraniają firmom i firmom należącym do sieci świadczenia określonych rodzajów usług nieatestacyjnych swoim klientom badania, zwłaszcza gdy są oni jednostkami zainteresowania publicznego (JZP).

- 5) „Zmiany dostosowawcze do Kodeksu dotyczące zarządzania jakością” – opublikowane przez IFAC 11 kwietnia 2022 r. (wersja robocza tłumaczenia do pobrania [tutaj](#)).

W grudniu 2020 r. Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) opublikowała pakiet standardów zarządzania jakością (MSZJ 1, MSZJ 2 oraz MSB 220 (zmieniony)). W wyniku finalizacji tych standardów IESBA uznała, że konieczne jest wprowadzenie odpowiednich zmian dostosowawczych do Kodeksu.

Powyższe dokumenty mają charakter edukacyjny i nie są w żaden sposób wiążące dla biegłych rewidentów w Polsce.

Zmiany wymienione w pkt 1–5, które znajdują się w opracowaniu pt. „2022 IESBA Handbooks of the International Code of Ethics for Professional Accountants”⁷⁶, zawierającym ujednolicone brzmienie Kodeksu IESBA. Zmiany te zgodnie z planami zostaną przyjęte jako nowa wersja zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.

- 6) Zmiany Kodeksu dotyczące definicji podmiotu notowanego oraz jednostki zainteresowania publicznego – opublikowane przez IFAC 11 kwietnia 2022 r.
- 7) Zmiany dotyczące definicji zespołu wykonującego zlecenie oraz audytów grupowych – opublikowane przez IFAC 28 lutego 2023 r.

Zmiany, o których mowa w pkt 6 i 7 oczekują na przetłumaczenie i udostępnienie ich „wersji roboczych”, a w dalszej kolejności ustanowienie jako zmiany zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów (z uwagi na późniejszy termin wejścia tych zmian w życie).

III. Projekty konsultowane przez IAASB

– Konsultacje zmian do MSB 700 (Z) oraz MSB 260 (Z)⁷⁷

Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA), w kwietniu 2022 r., opublikowała zmiany do „Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)” dotyczące jednostek notowanych i jednostek zainteresowania publicznego

⁷⁶ Z angielską wersją opracowania pt. „2022 IESBA Handbooks of the International Code of Ethics for Professional Accountants” – Kodeks etyki IESBA – można zapoznać się pod adresem: <https://www.ethicsboard.org/international-code-ethics-professional-accountants>.

⁷⁷ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. [Konsultacje zmian do MSB 700 \(Z\) oraz MSB 260 \(Z\)](#).

(więcej na ten temat można przeczytać na stronie internetowej IESBA – [tutaj](#)). Zmiany w Kodeksie IESBA dotyczą definicji ww. jednostek oraz nakładają na firmy audytorskie obowiązek publicznego ujawnienia informacji, gdy podczas badania ich sprawozdań finansowych zastosowano wymogi niezależności.

Aby odpowiednio zaadresować te zmiany Kodeksu IESBA i powiązać je ze standardami badania, IAASB opublikował projekt zmian dwóch standardów: MSB 700 (zmienionego) – „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego” oraz MSB 260 (zmienionego) – „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór” (więcej na ten temat można przeczytać na stronie internetowej IAASB – [tutaj](#)).

Aby ułatwić zapoznanie się z proponowanymi przez IAASB zmianami standardów, PIBR przetłumaczyła je na język polski (pobierz opracowanie [tutaj](#)). Podkreślamy, że tłumaczenie projektu zmian nie jest autoryzowane przez PIBR, ani nie przeszło procesu merytorycznej weryfikacji.

Konsultacje projektu IAASB zakończyły się 4 października 2022 r.

– Projekt MSB 500 (zmienionego) dotyczącego dowodów badania

Trwają konsultacje dotyczące projektu zmienionego brzmienia Międzynarodowego Standardu Badania 500 – „Dowody badania” oraz propozycje związanych z tym zmian do innych MSB (dalej „MSB 500 (Z)”).⁷⁸

Robocza wersja tłumaczenia projektu MSB 500 (Z) na j. polski jest dostępna [tutaj](#). Chcemy jednak podkreślić, że z uwagi na brak merytorycznej weryfikacji poprawności tłumaczenia, nie jest ono autoryzowane przez PIBR. Przetłumaczenie projektów standardów na j. polski umożliwi m.in. wcześniejsze zapoznanie się z proponowanymi kierunkami zmian.

Konsultacje są otwarte do 24 kwietnia 2023 r.

– Projekt standardu do badania mniej złożonych jednostek⁷⁹

W lipcu 2021 r. IAASB opublikował projekt nowego, odrębnego standardu dotyczącego badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (ang. Less Complex Entities, LCE, polski skrót „MSB dla MZJ”).⁸⁰

IAASB opracował projekt standardu, który jest proporcjonalny do typowego charakteru i okoliczności badania mniej złożonej jednostki, odpowiada na wyzwania interesariuszy i stanowi rozwiązanie globalne. Nowy, odrębny standard adresuje wyzwania związane ze złożonością, zrozumiałością, skalowalnością i proporcjonalnością, ale jednocześnie korzysta z podobnych koncepcji i zasad, jakie są zawarte w Międzynarodowych Standardach Badania (MSB), w tym badanie oparte na ryzyku, w celu uzyskania racjonalnej pewności oraz wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających wyrazić opinię o sprawozdaniu finansowym.

78 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Konsultacje projektu MSB 500 (Z)”.

79 Więcej o pracach związanych z opracowaniem nowego standardu można przeczytać na stronie internetowej IAASB: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>.

80 Więcej na ten temat można przeczytać w „Alertcie specjalnym – Badanie za 2021 r.”, w pkt. 10 pt. „Co przed nami w perspektywie 2022 r. i kolejnych lat?”.

W ramach projektu, w 2021 r., zostały opublikowane następujące części:

- [projekt standardu](#) (Proponowany Międzynarodowy Standard Badania do badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek) (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#));
- [dodatkowe wskazówki](#) (Publikacja zawiera dodatkowe informacje, które mogą być pomocne przy przyjmowaniu i wdrażaniu tego standardu (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#));
- [załącznik nr 1](#) (słownik pojęć) (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#)).
- [dodatkowe wskazówki dotyczące sprawozdania z badania](#) (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#));
- [dokumenty mapujące](#) (dwa dokumenty ilustrujące, w jaki sposób wymogi dotychczasowych Międzynarodowych Standardów Badania zostały lub nie zostały włączone do proponowanego nowego standardu) (te dwa dokumenty mapujące nie podlegały tłumaczeniu).

Prowadzone przez IAASB konsultacje brzmienia projektu zakończyły się 31.01.2022 r.

Projekt części 10 – Badanie sprawozdań finansowych grupy – w ramach projektu MSB dla badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek

Opublikowany 24 stycznia 2023 r. przez IAASB projekt nowej części – rozdziału 10 „Badanie sprawozdań finansowych grup” – jest kontynuacją wcześniejszego, ww. projektu nowego Międzynarodowego Standardu Badania dotyczącego badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek („MSB dla MZJ”) (na temat tego odrębnego standardu można przeczytać w aktualnościach pt. „Projekt nowego standardu IAASB”, „Przetłumaczony projekt nowego standardu MSB” oraz „Konsultacje projektu MSB dla MZJ”).

Audyty grupowe nie były objęte zakresem pierwotnego projektu MSB dla MZJ. Biorąc pod uwagę opinie interesariuszy, IAASB opracował propozycje dotyczące audytów mniej złożonych grup. Wraz z włączeniem do tego projektu kwestii związanych z audytami grupowymi IAASB zaproponował też inne zmiany w MSB dla MZJ.

Konsultacje są otwarte do 2 maja 2023 r. Link do zgłaszania komentarzy bezpośrednio do IAASB dostępny jest [tutaj](#).

IV. Pozostałe zmiany

Nowa dyrektywa UE w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (tzw. CSRD)

O projekcie nowej dyrektywy informowaliśmy w Alercie specjalnym za poprzedni rok.

16 grudnia 2022 r. w Dzienniku Urzędowym UE została opublikowana dyrektywa ws. sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (tzw. CSRD), która zastąpi dotychczasową dyrektywę ws. ujawniania informacji niefinansowych.⁸¹

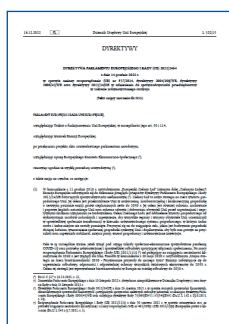
⁸¹ Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Dyrektywa o sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju”.

Zgodnie z dyrektywą, wszystkie duże jednostki oraz małe i średnie spółki giełdowe będą przedstawiać w swoim sprawozdaniu z działalności informacje na temat: kwestii środowiskowych, społecznych i praw człowieka oraz ładu korporacyjnego. Informacje te będą raportowane według wspólnych europejskich standardów sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju (tzw. ESRS). Dla małych i średnich spółek giełdowych zostaną opracowane uproszczone ESRS.

Dzięki wprowadzonemu raportowaniu, zainteresowane grupy użytkowników otrzymają szerszy dostęp do porównywalnych, wiarygodnych, wysokiej jakości danych na temat zrównoważonego rozwoju. Tym samym, uzyskają dodatkowe narzędzie, które umożliwi wywieranie większego wpływu na podmioty gospodarcze działające w ich lokalnej społeczności.

Polska, tak jak i pozostałe kraje UE, ma 18 miesięcy na implementację dyrektywy CSRD. Polska Izba Biegłych Rewidentów włączyła się aktywnie w ten proces w ramach współpracy z Ministerstwem Finansów. Przedstawiciele Krajowej Rady Biegłych Rewidentów są członkami grupy roboczej ds. rozwoju raportowania niefinansowego i biorą czynny udział w jej posiedzeniach od 2021 r.

Więcej informacji dotyczących dyrektywy ws. sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz jej pełną treść w wersji polskiej można znaleźć na stronie MF pod adresem: <https://www.gov.pl/web/finanse/dyrektywa-o-sprawozdawczosci-przedsiębiorstw-w-zakresie-zrownowazonego-rozwoju-juz-opublikowana>.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

Zastosowanie CSRD – trzy fazy

Zastosowanie do lat obrotowych rozpoczynających się od:

- 1 stycznia 2024 r. – wszystkie duże JZP (duże jednostki notowane, banki i ubezpieczyciele) mające powyżej 500 pracowników (na poziomie jednostkowym i/lub skonsolidowanym),
- 1 stycznia 2025 r. – wszystkie pozostałe duże jednostki,
- 1 stycznia 2026 r. – średnie i małe jednostki notowane.

Pierwsze obowiązkowe informacje nt. zrównoważonego rozwoju będą publikowane w 2025 roku.

Nowe raportowanie szansą na nową specjalizację

- Nowe usługi będą wymagały zdobycia wiedzy oraz nowych kompetencji i umiejętności.
- Czas rozpocząć przygotowania do nowej specjalizacji już dziś.

11. ZAŁĄCZNIKI

- 1) Załącznik nr 1 – Informacje na temat KSB 315 (Zmienionego w 2022 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”
- 2) Załącznik nr 2 – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. lub później.
- 3) Załącznik nr 3 – Praktyczne przykłady sprawozdań z badania za 2021 r.
- 4) Załącznik nr 4 – Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki.

Warszawa, 22 marca 2023 r.

ZAŁĄCZNIK NR 1 – INFORMACJE NA TEMAT KSB 315 (ZMIENIONEGO W 2022 R.) – „IDENTYFIKACJA I OSZACOWANIE RYZYK ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA”

– Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” („KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)”)

7 lipca 2022 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę nr 2272/38a/2022 w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) oraz zmian do krajowych standardów badania wynikających z ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.). Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, czyli 30 sierpnia 2022 r. (uchwała nr 25/I/2022).⁸²

Uwaga:

Standard nie ma jeszcze obligatoryjnego zastosowania, może być stosowany do badania sprawozdań finansowych za 2022 rok na zasadzie dobrowolności.

Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) to standard w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” („KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.)” lub „KSB 315 (Zw2022)”).

Zmienione wymogi mają na celu wspieranie spójnej i efektywnej identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia. Są też odpowiedzią na zmieniające się potrzeby rynkowe, również w zakresie IT oraz rosnącą popularność szacowania ryzyka za pomocą zautomatyzowanych narzędzi i technik. Standard jest lepiej dostosowany do szerokiego spektrum okoliczności i złożoności jednostek, a także podkreśla wagę zawodowego sceptycyzmu. Zmiany koncentrują się na wzmocnieniu podejścia biegłego rewidenta do zrozumienia jednostki (w tym kontroli wewnętrznej), jej otoczenia oraz działań związanych z oceną ryzyka w świetle zmieniającego się otoczenia. Model ryzyka badania nie uległ zmianie. Jednakże doprecyzowania pomagają biegłym rewidentom w stosowaniu tego modelu przy identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia, zarówno na poziomie całego sprawozdania finansowego, jak i poszczególnych stwierdzeń. Najważniejsze zmiany to:

- większa jasność i spójniejsze zastosowanie. Zmienione wymogi koncentrują się na tym, „co” należy zrobić, a materiał dotyczący zastosowania został wzmocniony, zmodernizowany i przeorganizowany w celu opisanego, „dlaczego” i „jak” należy przeprowadzać procedury;
- dodanie nowych pojęć i definicji, jak np. „znacząca grupa transakcji, saldo konta lub ujawnienie”, „stosowne stwierdzenia”, „czynniki ryzyka nieodłącznego”;
- oddzielne oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli;

⁸² Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”.

- skalowalność – materiał dotyczący zastosowania zawiera rozważania dotyczące proporcjonalności i skalowalności pod oddzielnym nagłówkiem, ilustrując skalowanie w górę dla bardziej złożonych sytuacji i skalowanie w dół dla mniej złożonych sytuacji;
- wykorzystanie nowych technologii w badaniu, w tym rozważania dotyczące IT;
- wzmocnione wymogi dotyczące stosowania zawodowego sceptycyzmu, a także dokumentacji.

Standard został zaktualizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) w 2019 r. Ponieważ jest to już kolejna zmiana tego standardu, stąd w odróżnieniu od innych zmienionych standardów, np. MSB 540 (Z), dodatkowe wyróżnienie w tytule z powołaniem na datę – „zmieniony w 2019 r.”, a w nazwie KSB „Zmieniony w 2022 r.”.

Standard został przetłumaczony na język polski.

Przeszedł także nowy, dodatkowy proces – analizę, czy niezbędne jest dostosowanie jego brzmienia do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa (stąd w tytule jest dodane określenie „PL”). Analiza wykazała, że nie ma konieczności wprowadzenia dodatkowych zapisów do oryginalnego brzmienia standardu międzynarodowego (w związku z tym w treści standardu nie ma tekstu wyróżnionego kolorem szarym).

Zmiany innych standardów

Uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR przyjęta także, powiązane z KSB 315 (Zmienionym w 2022 r.), zmiany do innych standardów. Zmianie uległo 20 standardów z grupy krajowych standardów badania: 200, 210, 230, 240, 250 (Z), 260 (Z), 265, 300, 330, 402, 500, 501, 530, 540 (Z), 550, 600, 610 (Z), 620, 701, 720 (Z). Aby ułatwić przeanalizowanie tych zmian udostępniłmy, przy okazji opublikowania wersji roboczej tłumaczenia tego standardu, materiały o charakterze pomocniczym i edukacyjnym. Jest to pełne tłumaczenie tekstów opublikowanych przez IAASB, w których nowo dodane zapisy są podkreślone, a tekst usunięty jest przekreślony (pobierz [tutaj](#)).

Początek obowiązywania

KSB 315 (Zw2022) oraz pozostałe standardy badania w zmienionym brzmieniu mają zastosowanie do wykonywania usług badania sprawozdań finansowych **za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2023 r. lub później**. (Jest to termin o rok dłuższy w stosunku do daty określonej przez IAASB, m.in. z uwagi na konieczność zapoznania się biegłych rewidentów ze standardem oraz dostawanie przez firmy audytorskie swoich systemów wewnętrznej kontroli jakości do realizacji zleceń zgodnie z nowymi wymogami).

Przewidziano także możliwość wcześniejszego zastosowania zmienionego brzmienia standardów. Fakt ten wymaga udokumentowania w sposób i na zasadach określonych w systemie wewnętrznej kontroli jakości obowiązującym w danej firmie audytorskiej.

Możliwość stosowania standardów w dotychczasowym brzmieniu, bez zmian wprowadzonych na mocy uchwały nr 2272/38a/2022, mija z dniem 31 grudnia 2023 r. Od dnia 1 stycznia 2024 r. będą mieć już zastosowanie wyłącznie KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) i pozostałe standardy w zmienionym brzmieniu.

Linki:

- [Uchwała nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r.](#)
- KSB 315 (Zw2022) w brzmieniu MSB (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” ([załącznik nr 1 do uchwały](#))
- Zmiany krajowych standardów badania wynikające z ustanowienia KSB 315 (Zw2022) ([załącznik nr 2 do uchwały](#)).

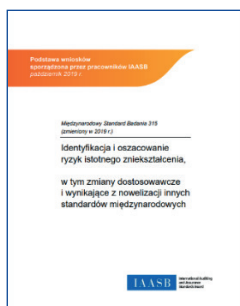
Uchwała została również zamieszczona w sekcji „[Prawo i standardy](#)” oraz na nowej podstronie „[Projekty standardów](#)”.

Wsparcie PIBR:

Materiały wspierające wdrożenie i stosowanie KSB 315 (Zw2022)

Przygotowaliśmy także przetłumaczone na język polski opracowania IAASB wspierające zrozumienie i wdrożenie zmienionego standardu:

- Podstawa wniosków – wyjaśniająca przyczyny rozpoczęcia prac nad zmianą standardu, kolejne etapy procesu, podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu oraz decyzje podjęte w wyniku przeprowadzonych konsultacji



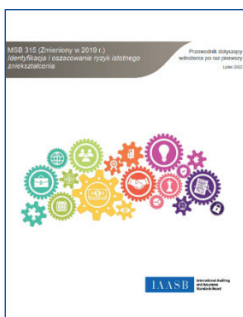
(pobierz opracowanie [tutaj](#));

- Arkusz informacyjny – zawierający krótkie podsumowanie oraz opis najważniejszych zmian w standardzie



(pobierz opracowanie [tutaj](#));

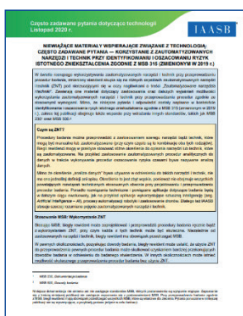
- „MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”. Przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy”



(pobierz opracowanie [tutaj](#));

Przewodnik koncentruje się na zmianach w stosunku do poprzedniej wersji tego standardu, zawiera zestawienie podstawowych pojęć oraz wyjaśnia najbardziej znaczące nowe wymogi. Zawiera również przykłady i podkreśla skalowalność standardu z naciskiem na mniej złożone jednostki.

- Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: „Często zadawane pytania – Korzystanie z zautomatyzowanych narzędzi i technik przy identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)”



(pobierz opracowanie [tutaj](#)).

Zachęcamy do lektury.

Wszystkie przetłumaczone na j. polski materiały wspierające wdrożenie i stosowanie KSB 315 (Zw2022) można znaleźć [tutaj](#) oraz w [e-Bibliotece](#).

Najważniejsze zmiany⁸³

- Dopracowano wymogi standardu i rozbudowano „Zastosowanie i inny materiał objaśniający”, który rozszerzono m.in. o objaśnienia wyjaśniające, dlaczego nałożono określone wymogi i jak je zastosować oraz o liczne przykłady.

⁸³ Informacje przygotowano w oparciu o opracowane przez IAASB materiały wspierające stosowanie zmienionego standardu, które zostały po przetłumaczeniu udostępnione na stronie internetowej PIBR.

_ Szczegółowe rozważania dotyczące wybranych aspektów omówiono w załącznikach:

- Załącznik 1 – Rozważania dotyczące zrozumienia jednostki i jej modelu działalności gospodarczej,
- Załącznik 2 – Zrozumienie czynników ryzyka nieodłącznego,
- Załącznik 3 – Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki,
- Załącznik 4 – Rozważania dotyczące zrozumienia funkcji audytu wewnętrznego jednostki,
- Załącznik 5 – Rozważania dotyczące zrozumienia technologii informacyjnej IT,
- Załącznik 6 – Rozważania dotyczące zrozumienia ogólnych kontroli IT.

Objaśnienia dotyczące skalowalności zamieszczono w materiale objaśniającym.

_ Wprowadzone zostały wzmocnione wymogi dotyczące stosowania i dokumentowania zawodowego sceptycyzmu.

_ Oszacowanie ryzyka

- Doprecyzowano, że proces oszacowania ryzyka stanowi podstawę do identyfikacji i oszacowania RIZ i zaprojektowania procedur adresujących to ryzyko.
- Wprowadzono wymóg odrębnego oszacowania RN i RK.
- Wprowadzono zapis, że jeżeli BR nie rozważa ryzyka kontroli (RK) to ryzyko istotnego zniekształcenia (RIZ) jest takie samo jak RN; nie planuje testowania kontroli.
- Wprowadzono wymóg oszacowania ryzyka na skali ryzyka, co w dalszych działaniach wymaga zaprojektowania procedur badania odpowiadających zróżnicowanemu RIZ.

Kluczowe pojęcia i definicje

Czynniki ryzyka nieodłącznego

_ Standard wprowadza pięć jakościowych czynników ryzyka nieodłącznego:

- złożoność,
- subiektywność,
- zmianę,
- niepewność,
- podatność na zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa lub innymi czynnikami ryzyka oszustw, o ile mają one wpływ na ryzyko nieodłączne.

Proces identyfikacji i oszacowania ryzyka

Proces identyfikacji i oszacowania ryzyka został podzielony na poniższe fazy.

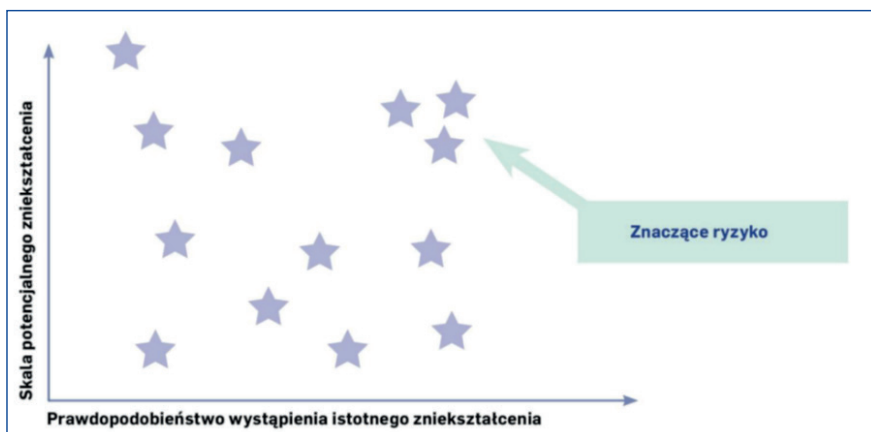
Należy jednakże pamiętać o iteracyjnym charakterze procesu.

- _ FAZA 1 – Zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- _ FAZA 2 – Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki.
- _ FAZA 3 – Wykonanie innych procedur oszacowania ryzyka – m.in. wstępny przegląd analityczny, dyskusja zespołu wykonującego zlecenie.
- _ FAZA 4 – Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia.
- _ FAZA 5 – Ocena dowodów uzyskanych w ramach procedur oszacowania ryzyka.
- _ FAZA 6 – Przegląd nowych informacji i ewentualna weryfikacja identyfikacji i oszacowania ryzyka.

Oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń

Zakres ryzyka

Standard wprowadził pojęcie „zakres ryzyka” („spektrum ryzyka”). Zakresem ryzyka jest stopień zróżnicowania ryzyka nieodłącznego z uwzględnieniem skali i prawdopodobieństwa wystąpienia potencjalnego zniekształcenia, co obrazuje poniższy schemat.



Oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń

- _ Użycie zakresu ryzyka ma odzwierciedlić przekonanie BR o prawdopodobieństwie wystąpienia istotnego zniekształcenia i wielkości potencjalnego zniekształcenia. BR określa, gdzie na skali ryzyka – od najniższego do najwyższego poziomu – znajduje się zidentyfikowane RIZ.
- _ Im wyższe jest połączenie prawdopodobieństwa i wielkości, tym wyższe jest oszacowanie ryzyka nieodłącznego.

- _ O tym, czy ryzyko nieodłączne na skali jest wysokie, nie decyduje to, że jednocześnie jego wielkość i prawdopodobieństwo są wysokie, lecz raczej punkt przecięcia wielkości i prawdopodobieństwa.
- _ Oszacowanie ryzyka stanowi osąd BR, jednakże wymaga się od niego, aby oszacowania ryzyka dla każdego ze stosownych stwierdzeń dokonać z uwzględnieniem czynników ryzyka.

Oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń

- _ Standard nie wymaga udokumentowania wpływu każdego z czynników ryzyka na oszacowanie ryzyka nieodłącznego dla każdego stosownego stwierdzenia i decyzja w tej kwestii należy do biegłego rewidenta. W praktyce zapis ten powinien być stosowany do mniej złożonych kwestii.
- _ Ryzyko określane jest jako znaczące, jeśli:
 - oszacowane ryzyko nieodłączne jest zbliżone do górnej granicy skali ryzyka,
 - obowiązek potraktowania ryzyka jako znaczące może wynikać z innych standardów (m.in. MSB 240).

Sporządzanie dokumentacji

Przykład skalowalności

- _ Sposób dokumentowania wymogów określonych w par. 38 jest ustalany przez BR z wykorzystaniem zawodowego osądu.
- _ W celu uzasadnienia dokonanych trudnych osądów może być wymagana bardziej szczegółowa dokumentacja, która jest wystarczająca, aby umożliwić doświadczonemu BR, nieposiadającemu żadnego wcześniejszego doświadczenia w zakresie tego badania, zrozumienie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur badania.
- _ Przy badaniu mniej złożonych jednostek, forma i zakres dokumentacji może być prosta i stosunkowo zwięzła. Uwzględnia się wpływ charakter, wielkość i złożoność jednostki oraz jej system kontroli wewnętrznej, dostępność informacji z jednostki oraz metodologię badania i technologię stosowaną podczas badania.
- _ Kluczowe elementy zrozumienia dokumentowane przez BR mogą obejmować te, na których oparł on oszacowanie RIZ.
- _ Od BR nie jest jednak wymagane dokumentowanie każdego czynnika ryzyka nieodłącznego, który został uwzględniony przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

IT w procesie identyfikacji i oszacowania ryzyka

Wymóg (dla wszystkich badań) zrozumienia środowiska IT w ramach zrozumienia systemu informacyjnego i komunikacji w tym:

- _ środowisko IT obejmujące: aplikacje i wspierającą infrastrukturę,
- _ procesy,
- _ personel zaangażowany w te procesy.

Praktyczne zastosowanie standardu

- _ Jednym z kluczowych wymogów standardu jest określenie, które z oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń są ryzykami znaczącymi.
- _ Dla znaczących ryzyk standard wymaga identyfikacji, oceny zaprojektowania i określenia wdrożenia odnośnych kontroli, a standard MSB 330 wymaga uzyskania tym bardziej przekonujących dowodów, im wyższy jest oszacowany poziom ryzyka.
- _ W sytuacji gdy biegły rewident zamierza polegać na samych procedurach wiarygodności, MSB 330 wymaga dla znaczących ryzyk przeprowadzenia testów szczegółowych. Zazwyczaj jest to bardzo czasochłonne i pracochłonne.
- _ Jeżeli znaczące ryzyko nie dotyczy całej populacji, procedury można zogniskować na kwestiach, które to ryzyko wywołują.

ZAŁĄCZNIK NR 2 – WYKAZ STANDARDÓW OBOWIĄZUJĄCYCH PODCZAS BADANIA PEŁNEGO ROCZNEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO SPORZĄDZONEGO ZA OKRESY KOŃCZĄCE SIĘ DNIA 31 GRUDNIA 2022 R. LUB PÓŹNIEJ

W części „3.1. KRAJOWE STANDARDY BADANIA (KSB)” Alertu jest mowa, o tym, że do badania sprawozdania finansowego za 2022 rok ma zastosowanie uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów („uchwała nr 3430/52a/2019”)⁸⁴ z późniejszymi zmianami.

Dla przypomnienia:

Do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później, czyli 2022 rok to już drugi rok, kiedy w badaniu ma zastosowanie także [uchwała nr 1107/15a/2020 KRBR](#), zmieniająca uchwałę nr 3430/52a/2019 – będąca późniejszą jej zmianą, i zatwierdzony [Krajowy Standard Badania 540 \(Zmieniony\)](#) – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” oraz zmiany do innych standardów krajowych:

- [Zmiany krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów kontroli jakości wynikające z przyjęcia KSB 250 \(Z\) \(załącznik nr 2 do uchwały\)](#),
- [Zmiany krajowych standardów wykonywania zawodu wynikające z przyjęcia KSB 540 \(Z\) \(załącznik nr 3 do uchwały\)](#).

Pamiętaj:

Przeprowadzając badanie pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy **kończące się dnia 31 grudnia 2022 r. lub później** biegli rewidenci stosują najnowsze, obowiązujące brzmienie **Krajowych Standardów Badania („KSB”)** w brzmieniu **Międzynarodowych Standardów Badania („MSB”)**. Są to 34 standardy z grupy od „200” do „700”:

(podajemy także ujednoczone brzmienie KSB)⁸⁵

- 1) [KSB 200 w brzmieniu MSB 200](#) – „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”,
 - [KSB 200 – Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania – ujednoczone brzmienie](#)

84 Uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów to jeden pakiet wszystkich krajowych standardów badania (odpowiadający brzmieniu międzynarodowych standardów badania opublikowanych przez IAASB w opracowywaniu pt. „Handbook IAASB 2016-2017”).

85 **Ujednoczone brzmienie standardów**

Przygotowaliśmy ujednoczone brzmienie wszystkich 17 standardów, w tym 11 KSB, zmienionych na skutek zmian dostosowawczych przyjętych uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR. Aby zmiany były czytelne, tekst usunięty/zastępowany (wraz z powiązanymi przypisami) został przekreślony i zapisany kursywą, zaś tekst dodany/zastępujący (wraz z powiązanymi przypisami) – pogrubiony. Należy pamiętać, że jest to tylko praktyczne wsparcie. W razie jakichkolwiek wątpliwości, należy kierować się brzmieniem standardów stanowiących załączniki do ww. uchwał KRBR. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. pt. „[Ujednoczone brzmienie 17 standardów na skutek zmian dostosowawczych przyjętych uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR](#)”.

- 2) KSB 210 w brzmieniu MSB 210 – „Uzgadnianie warunków zleceń badania”,
 - KSB 210 – Uzgadnianie warunków zleceń badania – ujednocione brzmienie
- 3) KSB 220 w brzmieniu MSB 220 – „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”,
 - KSB 220 – Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego – ujednocione brzmienie
- 4) KSB 230 w brzmieniu MSB 230 – „Dokumentacja badania”,
 - KSB 230 – Dokumentacja badania – ujednocione brzmienie
- 5) KSB 240 w brzmieniu MSB 240 – „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”,
 - KSB 240 – Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw – ujednocione brzmienie
- 6) KSB 250 (Z) w brzmieniu MSB 250 (zmienionego) – „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”,
- 7) KSB 260 (Z) w brzmieniu MSB 260 (zmienionego) – „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”,
 - KSB 260 (Z) – Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór – ujednocione brzmienie
- 8) KSB 265 w brzmieniu MSB 265 – „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”,
- 9) KSB 300 w brzmieniu MSB 300 – „Planowanie badania sprawozdania finansowego”,
- 10) KSB 315 (Z) w brzmieniu MSB 315 (zmienionego) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”,
 - KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu MSB (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” – DO BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO ZA 2022 ROK STANDARD NIE MA JESZCZE OBLIGATORYJNEGO ZASTOSOWANIA
- 11) KSB 320 w brzmieniu MSB 320 – „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”,
- 12) KSB 330 w brzmieniu MSB 330 – „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”,
- 13) KSB 402 w brzmieniu MSB 402 – „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej”,
- 14) KSB 450 w brzmieniu MSB 450 – „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”,
 - KSB 450 – Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania – ujednocione brzmienie
- 15) KSB 500 w brzmieniu MSB 500 – „Dowody badania”,
 - KSB 500 – Dowody badania – ujednocione brzmienie
- 16) KSB 501 w brzmieniu MSB 501 – „Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji”,
- 17) KSB 505 w brzmieniu MSB 505 – „Potwierdzenia zewnętrzne”,
- 18) KSB 510 w brzmieniu MSB 510 – „Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe”,

- 19) KSB 520 w brzmieniu MSB 520 – „Procedury analityczne”,
- 20) KSB 530 w brzmieniu MSB 530 – „Próbkowanie”,
- 21) KSB 540 w brzmieniu MSB 540 – „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień”,
- 22) KSB 550 w brzmieniu MSB 550 – „Strony powiązane”,
- 23) KSB 560 w brzmieniu MSB 560 – „Późniejsze zdarzenia”,
- 24) KSB 570 (Z) w brzmieniu MSB 570 (zmienionego) – „Kontynuacja działalności”,
- 25) KSB 580 w brzmieniu MSB 580 – „Pisemne oświadczenia”,
 - KSB 580 – Pisemne oświadczenia – ujednoczone brzmienie
- 26) KSB 600 w brzmieniu MSB 600 – „Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”,
- 27) KSB 610 (Z) w brzmieniu MSB 610 (zmienionego w 2013 r.) – „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”,
- 28) KSB 620 w brzmieniu MSB 620 – „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta”,
- 29) KSB 700 (Z) w brzmieniu MSB 700 (zmienionego) – „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”,
 - KSB 700 (Z) – Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego – ujednoczone brzmienie
- 30) KSB 701 w brzmieniu MSB 701 – „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
 - KSB 701 – Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta – ujednoczone brzmienie
- 31) KSB 705 (Z) w brzmieniu MSB 705 (zmienionego) – „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
- 32) KSB 706 (Z) w brzmieniu MSB 706 (zmienionego) – „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
- 33) KSB 710 w brzmieniu MSB 710 – „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe”,
- 34) KSB 720 (Z) w brzmieniu MSB 720 (zmienionego) – „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

ZAŁĄCZNIK NR 3 – PRAKTYCZNE PRZYKŁADY SPRAWOZDAŃ Z BADANIA ZA 2022 R.

Przykłady zamieszczone w tej części Alertu zostały opracowane na podstawie poniżej wymienionych **przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania**, stanowiących załączniki do uchwały nr 3430/52a/2019.

Przykłady ilustrujące dotyczą badania **rocznego** sprawozdania finansowego (SF) i rocznego **skonsolidowanego** sprawozdania finansowego grupy kapitałowej (SSF) zarówno jednostek **nie będących JZP**, jak i **JZP**:

Wykaz przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania stanowiących odpowiednio **załączniki od nr 2.1 do 2.10 do uchwały nr 3430/52a/2019**:

- 1) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię bez zastrzeżeń (SF nie-JZP) (załącznik nr 2.1)
- 2) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię bez zastrzeżeń (SF JZP) (załącznik nr 2.2)
- 3) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię bez zastrzeżeń (SSF nie-JZP) (załącznik nr 2.3)
- 4) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię bez zastrzeżeń (SSF JZP) (załącznik nr 2.4)
- 5) Przykład sprawozdania z badania zawierającego objaśnienie i inne sprawy (SF nie-JZP) (załącznik nr 2.5)
- 6) Przykład sprawozdania z badania zawierającego objaśnienie dotyczące kontynuacji działalności (SF nie-JZP) (załącznik nr 2.6)
- 7) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię z zastrzeżeniem wynikającym ze zniekształcenia (SF nie-JZP) (załącznik nr 2.7)
- 8) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię z zastrzeżeniem wynikającym z ograniczenia zakresu badania (SF JZP) (załącznik nr 2.8)
- 9) Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię negatywną (SF nie-JZP) (załącznik nr 2.9)
- 10) Przykład sprawozdania z badania zawierającego odmowę wyrażenia opinii (SF nie-JZP) (załącznik nr 2.10)

PAMIĘTAJ!

Pamiętaj o zastosowaniu interpretacji Ministerstwa Finansów dotyczącej treści sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii.

Przypominamy, że **przykłady ilustrujące** sprawozdania z badania, będące załącznikami o nr od 2.1 do 2.10 do uchwały nr 3430/52a/2019 **mają uniwersalny charakter i w związku z tym powinny zostać odpowiednio dostosowane** do okoliczności konkretnego zlecenia badania. Biegli rewidenci **stosują przykłady** ilustrujące sprawozdanie z badania **przy uwzględnieniu założeń** opisanych w każdym z przykładów. W celu uwzględnienia wszystkich okoliczności danego zlecenia badania, biegły rewident w niektórych sytuacjach powinien skorzystać z więcej niż tylko jednego przykładu, np. jeżeli w badanej jednostce powołana została rada nadzorcza, biegły rewident powinien posłużyć się zapisami pochodzącymi z przykładu, w którym takie założenie jest przyjęte. Aby ułatwić to zadanie przygotowaliśmy **praktyczne przykłady** zawierające wszystkie elementy sprawozdań z badania.

Praktyczne przykłady sprawozdań z badania opracowane na potrzeby Alertu:⁸⁶

Załącznik nr 3.1 – Przykład sprawozdania z badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości zawartymi w ustawie o rachunkowości jednostki nie będącej JZP, zawierającego opinię bez zastrzeżeń,

Załącznik nr 3.2 – Przykład sprawozdania z badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF JZP (spółki giełdowej), zawierającego opinię bez zastrzeżeń,

Załącznik nr 3.3 – Przykład sprawozdania z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości zawartymi w ustawie o rachunkowości jednostki dominującej nie będącej JZP, zawierającego opinię bez zastrzeżeń,

Załącznik nr 3.4 – Przykład sprawozdania z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF JZP (jednostki dominującej, która jest spółką giełdową), zawierającego opinię bez zastrzeżeń.

⁸⁶ Te same przykłady zostały wcześniej udostępnione na naszej stronie internetowej. Więcej na ten temat w aktualności pod tytułem: „Praktyczne wsparcie w badaniu za 2022 r.”.

ZAŁĄCZNIK NR 3.1

Przykład nr 1 – Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości zawartymi w ustawie o rachunkowości jednostki nie będącej JZP, zawierające opinię bez zastrzeżeń

Komentarz:

- Biegli rewidenty stosując przykład powinni go dostosować do okoliczności danego zlecenia badania;
- Na szarym tle jest przedstawione umiejscowienie poszczególnych elementów sprawozdania z badania lub zapisy (informacje), o ile mają one zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia badania;
- *Tekst oznaczony kolorem zielonym zwraca uwagę na zapisy, które wymagają odpowiedniej zmiany w przypadku wyrażenia opinii innej niż opinia bez zastrzeżeń.*

Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

Dla Zgromadzenia Wspólników i Rady Nadzorczej [ABC Sp. z o.o.]

Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego

Opinia <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji>

Przeprowadziliśmy badanie rocznego sprawozdania finansowego [ABC Sp. z o.o.] („Spółka”), które składa się z wprowadzenia do sprawozdania finansowego, bilansu sporządzonego na dzień 31 grudnia 2022 r. oraz rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2022 r. oraz dodatkowych informacji i objaśnień („sprawozdanie finansowe”).

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe: *<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia>*

- przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 2022 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.) oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Spółkę przepisami prawa oraz umową/statutem Spółki;^{87,88}
- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy o rachunkowości.

87 Ustawa o biegłych rewidentach doprecyzowała, że opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną (art. 83 ust. 5).

88 **Uwaga:** Po zmianie w 2021 roku ustawy o rachunkowości – sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSR jednostek innych niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządza się w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) 2019/815 lub innym formacie przeszukiwalnym. Ocena, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w odpowiednim formacie mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w opinii biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa.

Podstawa opinii <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji oraz opisanu przyczyn/-y wyrażenia opinii innej niż bez zastrzeżeń>

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm.⁸⁹ („KSB”) oraz stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1302 z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego*.

Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z Międzynarodowym Kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm., oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w ustawie o biegłych rewidentach.

Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów>

Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności⁹⁰

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2022 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notce xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego

Zwracamy uwagę na notę x informacji dodatkowej Spółki, w której opisano niepewność związaną z rozstrzygnięciem pozwu przeciwko Spółce wniesionego do sądu przez spółkę XYZ. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

89 **Uwaga:** W sprawozdaniu z badania powinno się wskazać, o ile skorzystano z takiej możliwości, że podczas badania skorzystano z możliwości wcześniejszego zastosowania, postanowień uchwały nr 2272/38a/2022 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 7 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) oraz zmian do krajowych standardów badania wynikających z ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”).

90 **Badaniu kontynuacji działalności poświęcone jest oddzielne opracowanie PIBR pt. „Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”. Wskazówki zawarte w tym opracowaniu nadal pozostają aktualne.**

Kluczowe sprawy badania

<Uwaga! KSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” dotyczy badania szerszego kręgu jednostek, niż tylko JZP, i ma zastosowanie także do sporządzenia sprawozdania z badania sprawozdań finansowych jednostek, których papiery wartościowe notowane są na takich rynkach jak NewConnect i Catalyst. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701”. Zapisy w sprawozdaniu z badania, spełniające wymogi KSB 701 można znaleźć w przykładowym sprawozdaniu z badania znajdującym się w przykładzie nr 2 w sekcji pt. „Kluczowe sprawy badania” (JZP_JSJ wg MSSF).>

Inna sprawa⁹¹

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 2021 r. zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2022 r.

Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej za sprawozdanie finansowe

Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za sporządzenie, na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej i wyniku finansowego Spółki zgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz z obowiązującymi Spółkę przepisami prawa i umową/statutem, a także za kontrolę wewnętrzną, którą Zarząd uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Sporządzając sprawozdanie finansowe Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Spółki do kontynuowania działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, kiedy Zarząd albo zamierza dokonać likwidacji Spółki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej jest/są zobowiązany/i do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości. Członkowie Rady Nadzorczej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej Spółki.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać,

91 Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.⁹²

Zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności Spółki ani efektywności lub skuteczności prowadzenia jej spraw przez Zarząd Spółki obecnie lub w przyszłości.

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

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

Przekazujemy Radzie Nadzorczej informacje o, między innymi, planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania oraz znaczących ustaleniach badania, w tym wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

⁹² Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

<Jeżeli klient jest „jednostką notowaną na giełdzie”, w kontekście wyjaśnień zawartych w ww. aktualności pt. „Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701”, której papiery wartościowe notowane są na takich rynkach jak NewConnect i Catalyst pamiętaj o uwzględnieniu w treści tej części sprawozdania z badania zapisów dotyczących wypełnienia dodatkowych obowiązków biegłego rewidenta (patrz – paragraf 40.b) i 40.c) KSB 700 (Z). Treść przykładowego zapisu na ten temat została zaprezentowana w przypisie dolnym.>⁹³

<w przypadku odmowy wydania opinii pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów oraz o zastosowaniu interpretacji Ministerstwa Finansów dotyczącej treści sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii>

Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności^{94, 95}

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Spółki za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2022 r. („Sprawozdanie z działalności”).

Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej

Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za sporządzenie Sprawozdania z działalności zgodnie z przepisami prawa.

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej jest/są zobowiązany/i do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Spółki spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości⁹⁶.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Nasza opinia z badania sprawozdania finansowego nie obejmuje Sprawozdania z działalności. W związku z badaniem sprawozdania finansowego naszym obowiązkiem jest zapoznanie się ze Sprawozdaniem z działalności, i czyniąc to, rozpatrzenie, czy nie jest istotnie niespójne ze sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania, lub w inny sposób wydaje się istotnie zniekształcone. Jeśli na podstawie wykonanej pracy stwierdzimy istotne zniekształcenia w Sprawozdaniu z działalności, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym w naszym sprawozdaniu z badania. Naszym obowiązkiem zgodnie z wymogami Ustawy o biegłych rewidentach jest również wydanie opinii, czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz, czy jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

93 Składamy Radzie Nadzorczej oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.

Spośród spraw przekazywanych Radzie Nadzorczej ustaliliśmy te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i dlatego uznaliśmy je za kluczowe sprawy badania. Opisujemy te sprawy w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że przepisy prawa lub regulacje zabraniają publicznego ich ujawnienia lub gdy, w wyjątkowych okolicznościach, ustalimy, że kwestia nie powinna być przedstawiona w naszym sprawozdaniu, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje przeważąłyby korzyści takiej informacji dla interesu publicznego.

94 Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności.

95 W związku z interpretacją pojęcia „jednostka notowana na giełdzie” pamiętaj o odpowiednim zastosowaniu par. 21 a) KSB 720 (Z) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

Informacje na temat alternatywnego systemu obrotu, tym wymogi dotyczące raportów okresowych, można znaleźć odpowiednio pod adresem:

- NewConnect – <https://newconnect.pl/regulacje-prawne>
- Catalyst – <https://gpwcatalyst.pl/regulacje-prawne>
- BondSpot – <http://bondspot.pl/Regulacje>.

96 lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

Opinia o Sprawozdaniu z działalności

Na podstawie wykonanej w trakcie badania pracy, naszym zdaniem, Sprawozdanie z działalności Spółki:

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości⁹⁷,
- jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Spółce i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności istotnych zniekształceń.⁹⁸

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

Informacja o niedopełnieniu przez Spółkę obowiązków określonych w art. 69 Ustawy o rachunkowości

Do dnia zakończenia badania Spółka nie dopełniła wynikającego z art. 69 Ustawy o rachunkowości, obowiązku złożenia sprawozdania finansowego za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

Działający w imieniu [nazwa firmy audytorskiej] z siedzibą w [podać siedzibę] wpisanej na listę firm audytorskich pod numerem [podać numer wpisu], w imieniu której kluczowy biegły rewident zbadał sprawozdanie finansowe.

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że od 1 stycznia 2020 r. sprawozdanie z badania sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta>*

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

Miejscowość; data sporządzenia sprawozdania z badania *<pamiętaj o zbieżności tej daty z datą złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego MF wyjaśnia kwestię daty e-podpisu e-sprawozdania>*

97 lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

98 Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

ZAŁĄCZNIK NR 3.2

Przykład nr 2 – Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF JZP (spółki giełdowej), zawierające opinię bez zastrzeżeń

Komentarz:

- Biegli rewidenci stosując przykład powinni go dostosować do okoliczności danego zlecenia badania;
- Na szarym tle jest przedstawione umiejscowienie poszczególnych elementów sprawozdania z badania lub zapisy (informacje), o ile mają one zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia badania;
- Tekst oznaczony kolorem zielonym zwraca uwagę na zapisy, które wymagają odpowiedniej zmiany w przypadku wyrażenia opinii innej niż opinia bez zastrzeżeń.

Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

Dla Walnego Zgromadzenia i Rady Nadzorczej [ABC S.A.]

Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego

Opinia *<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji>*

Przeprowadziliśmy badanie rocznego sprawozdania finansowego [ABC S.A.] („Spółka”), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 2022 r. oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2022 r. oraz informację dodatkową zawierającą opis przyjętych zasad rachunkowości i inne informacje objaśniające („sprawozdanie finansowe”).

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe: *<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia>*

- przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 2022 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Spółkę przepisami prawa oraz statutem Spółki;^{99, 100}

⁹⁹ Ustawa o biegłych rewidentach doprecyzowała, że opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną (art. 83 ust. 5).

¹⁰⁰ Uwaga: Do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zgodnie z postanowieniami rozporządzenia 2019/815, ma zastosowanie uchwała KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. nr 1975/32a/2021 w sprawie KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”. (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”)

Badanie zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF obejmuje między innymi ocenę, czy roczne sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w formacie wymaganym przez Rozporządzenie ESEF, czyli formacie XHTML. Ocena ta mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w opinii biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa (patrz paragraf 4 KSUA 3001PL).

- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).

Niniejsza opinia jest spójna ze sprawozdaniem dodatkowym dla Komitetu Audytu, które wydaliśmy dnia [data].

Podstawa opinii <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji oraz opisanu przyczyn/-y wyrażenia opinii innej niż bez zastrzeżeń>

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm.¹⁰¹ („KSB”) oraz stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1302 z późn. zm.) oraz Rozporządzenia UE nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego („Rozporządzenie UE” – Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego*.

Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z Międzynarodowym Kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm., oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach oraz w Rozporządzeniu UE.

Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów>

Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności¹⁰²

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2022 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notce xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w tej sprawie.

¹⁰¹ **Uwaga:** W sprawozdaniu z badania powinno się wskazać, o ile skorzystano z takiej możliwości, że podczas badania skorzystano z możliwości wcześniejszego zastosowania, postanowień uchwały nr 2272/38a/2022 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 7 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) oraz zmian do krajowych standardów badania wynikających z ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”).

¹⁰² Badaniu kontynuacji działalności poświęcone jest oddzielne opracowanie PIBR pt. „Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”. Wskazówki zawarte w tym opracowaniu nadal pozostają aktualne.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego¹⁰³

Zwracamy uwagę na notę x informacji dodatkowej Spółki, w której opisano niepewność związaną z rozstrzygnięciem pozwu przeciwko Spółce wniesionego do sądu przez spółkę XYZ. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Obejmują one najbardziej znaczące ocenione rodzaje ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ocenione rodzaje ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii oraz podsumowaliśmy naszą reakcję na te rodzaje ryzyka, a w przypadkach, w których uznaliśmy za stosowne przedstawiliśmy najważniejsze spostrzeżenia związane z tymi rodzajami ryzyka. <Dodatkowo w stosunku do spraw przedstawionych w sekcji Podstawa opinii z zastrzeżeniem, następujące sprawy zostały przez nas ocenione jako kluczowe sprawy badania.>

Nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw.

Kluczowa sprawa badania	Jak nasze badanie odniosło się do tej sprawy
[Opis kluczowej sprawy badania nr 1]	[Opis]
[Opis kluczowej sprawy badania nr 2]	[Opis]
[Opis kluczowej sprawy badania nr 3]	[Opis]

Inna sprawa – zakres badania¹⁰⁴

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 2021 r. zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2022 r.

Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej za sprawozdanie finansowe

Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za sporządzenie, na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej i wyniku finansowego Spółki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz obowiązującymi Spółkę przepisami prawa i statutem, a także za kontrolę wewnętrzną, którą Zarząd uznaje za niezbędną aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

¹⁰³ Jak zauważono w paragrafie A16 KSB 706 (Z), akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być zaprezentowany albo bezpośrednio przed, albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania” na podstawie osądu biegłego rewidenta co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi.

¹⁰⁴ Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

Sporządzając sprawozdanie finansowe Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Spółki do kontynuowania działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, kiedy Zarząd albo zamierza dokonać likwidacji Spółki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości. Członkowie Rady Nadzorczej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej Spółki.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.¹⁰⁵

Zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności Spółki ani efektywności lub skuteczności prowadzenia jej spraw przez Zarząd Spółki obecnie lub w przyszłości.

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

- identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywy, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej;
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosowanej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki;
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez Zarząd Spółki;

¹⁰⁵ Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez Zarząd Spółki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności;
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

Przekazujemy Radzie Nadzorczej informacje o, między innymi, planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania oraz znaczących ustaleniach badania, w tym wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

Składamy Radzie Nadzorczej oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.¹⁰⁶

Spośród spraw przekazywanych Radzie Nadzorczej ustaliliśmy te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i dlatego uznaliśmy je za kluczowe sprawy badania. Opisujemy te sprawy w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że przepisy prawa lub regulacje zabraniają publicznego ich ujawnienia lub gdy, w wyjątkowych okolicznościach, ustalimy, że kwestia nie powinna być przedstawiona w naszym sprawozdaniu, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje przeważąby korzyści takiej informacji dla interesu publicznego.

<w przypadku odmowy wydania opinii pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów oraz o zastosowaniu interpretacji Ministerstwa Finansów dotyczącej treści sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii>

Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności¹⁰⁷

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Spółki za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2022 r. („Sprawozdanie z działalności”) wraz z oświadczeniem o stosowaniu ładu korporacyjnego i oświadczeniem na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 49b ust 1 Ustawy o rachunkowości, które są wyodrębnionymi częściami tego Sprawozdania z działalności oraz Raport Roczny¹⁰⁸ za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2022 r. („Raport roczny”) (razem „Inne informacje”).

¹⁰⁶ Patrz – paragraf 40.(b) KSB 700 (Z).

¹⁰⁷ Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności.

¹⁰⁸ w przypadku, gdy jednostka wydaje tzw. raport roczny zawierający między innymi zbadane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie z badania.

Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej

Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za sporządzenie **Innych informacji** zgodnie z przepisami prawa.

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Spółki **wraz z wyodrębnionymi częściami** spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości¹⁰⁹.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Nasza opinia z badania sprawozdania finansowego nie obejmuje **Innych informacji**. W związku z badaniem sprawozdania finansowego naszym obowiązkiem jest zapoznanie się z **Innymi informacjami**, i czyniąc to, rozpatrzenie, czy **inne informacje** nie są istotnie niespójne ze sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania, lub w inny sposób wydają się istotnie zniekształcone. Jeśli na podstawie wykonanej pracy stwierdzimy istotne zniekształcenia w **Innych informacjach**, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym w naszym sprawozdaniu z badania. Naszym obowiązkiem zgodnie z wymogami Ustawy o biegłych rewidentach jest również wydanie opinii, czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz, czy jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym. **Ponadto jesteśmy zobowiązani do poinformowania, czy Spółka sporządziła oświadczenie na temat informacji niefinansowych oraz wydania opinii, czy Spółka w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego zawarła wymagane informacje.**

Sprawozdanie z działalności Spółki uzyskaliśmy przed datą niniejszego sprawozdania z badania, a Raport Roczny będzie dostępny po tej dacie. W przypadku, kiedy stwierdzimy istotne zniekształcenie w raporcie Rocznym, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym Radę Nadzorczą Spółki.

Opinia o Sprawozdaniu z działalności

Na podstawie wykonanej w trakcie badania pracy, naszym zdaniem, Sprawozdanie z działalności Spółki:

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości¹¹⁰ oraz paragrafem **[należy wpisać odpowiednie numery paragrafów]** Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim („Rozporządzenie o informacjach bieżących” – Dz. U. poz. 757 z późn. zm.),
- jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Spółce i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Spółki istotnych zniekształceń.¹¹¹

¹⁰⁹ lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

¹¹⁰ lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

¹¹¹ Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

Opinia o oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego

Naszym zdaniem w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego Spółka zawarła informacje określone w paragrafie [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] Rozporządzenia o informacjach bieżących. Ponadto, naszym zdaniem, informacje wskazane w [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] tego Rozporządzenia zawarte w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego są zgodne z mającymi zastosowanie przepisami oraz informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

Informacja na temat informacji niefinansowych

Zgodnie z wymogami Ustawy o biegłych rewidentach potwierdzamy, że Spółka sporządziła oświadczenie na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 49b ust. 1 Ustawy o rachunkowości jako wyodrębnioną część Sprawozdania z działalności.

Nie wykonaliśmy żadnych prac atestacyjnych dotyczących oświadczenia na temat informacji niefinansowych i nie wyrażamy jakiegokolwiek zapewnienia na jego temat.

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

Oświadczenie na temat świadczonych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych

Zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem oświadczamy, że usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Spółki i jej spółek zależnych są zgodne z prawem i przepisami obowiązującymi w Polsce oraz, że nie świadczyliśmy usług niebędących badaniem, które są zakazane na mocy art. 5 ust. 1 Rozporządzenia UE oraz art. 36 Ustawy o biegłych rewidentach. Usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Spółki i jej spółek zależnych w badanym okresie zostały wymienione w nocie xx Sprawozdania z działalności Spółki.¹¹²

Wybór firmy audytorskiej¹¹³

Zostaliśmy wybrani do badania sprawozdania finansowego Spółki uchwałą Rady Nadzorczej Spółki z dnia [data]. Sprawozdania finansowe Spółki badamy po raz pierwszy.

Informacja o niedopełnieniu przez Spółkę obowiązków określonych w art. 69 Ustawy o rachunkowości

Do dnia zakończenia badania Spółka nie dopełniła wynikającego z art. 69 Ustawy o rachunkowości, obowiązku złożenia sprawozdania finansowego za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

¹¹² Jeżeli w sprawozdaniu z działalności lub w sprawozdaniu finansowym nie zostały ujawnione wszelkie usługi, poza badaniem ustawowym, które świadczył biegły rewident lub firma audytorska na rzecz badanej jednostki lub jednostki(-ek) przez nią kontrolowanej(-ych), wówczas mamy obowiązek wskazać je w sprawozdaniu z badania.

¹¹³ Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – MF o rotacji firmy audytorskiej współpracującej z JZP.

Działający w imieniu [nazwa firmy audytorskiej] z siedzibą w [podać siedzibę] wpisanej na listę firm audytorskich pod numerem [podać numer wpisu], w imieniu której kluczowy biegły rewident zbadał sprawozdanie finansowe.

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że od 1 stycznia 2020 r. sprawozdanie z badania sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta*

Uwaga:

jeżeli klient jest emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, wówczas sprawozdanie z badania powinno być sporządzone w formacie XHTML>

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

Miejscowość; data sporządzenia sprawozdania z badania *<pamiętaj o zbieżności tej daty z datą złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego MF wyjaśnia kwestię daty e-podpisu e-sprawozdania>*

ZAŁĄCZNIK NR 3.3

Przykład nr 3 – Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości zawartymi w ustawie o rachunkowości jednostki dominującej nie będącej JZP, zawierające opinię bez zastrzeżeń

Komentarz:

- Biegli rewidenty stosując przykład powinni go dostosować do okoliczności danego zlecenia badania;
- Na szarym tle jest przedstawione umiejscowienie poszczególnych elementów sprawozdania z badania lub zapisy (informacje), o ile mają one zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia badania;
- *Tekst oznaczony kolorem zielonym zwraca uwagę na zapisy, które wymagają odpowiedniej zmiany w przypadku wyrażenia opinii innej niż opinia bez zastrzeżeń.*

Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

Dla Walnego Zgromadzenia i Rady Nadzorczej [ABC S.A.]

Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Opinia <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji>

Przeprowadziliśmy badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, w której jednostką dominującą jest [ABC S.A.] („Jednostka dominująca”) („Grupa”), które składa się z wprowadzenia do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, skonsolidowanego bilansu sporządzonego na dzień 31 grudnia 2022 r. oraz skonsolidowanego rachunku zysków i strat, skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale własnym, skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2022 r. oraz dodatkowych informacji i objaśnień („skonsolidowane sprawozdanie finansowe”).

Naszym zdaniem, załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe: *<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia>*

- przedstawia rzetelny i jasny obraz skonsolidowanej sytuacji majątkowej i finansowej Grupy na dzień 31 grudnia 2022 r. oraz jej skonsolidowanego wyniku finansowego i skonsolidowanych przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.) oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Grupę przepisami prawa oraz statutem/umową Jednostki dominującej.^{114,115}

¹¹⁴ Ustawa o biegłych rewidentach doprecyzowała, że opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną (art. 83 ust. 5).

¹¹⁵ **Uwaga:** Po zmianie w 2021 roku ustawy o rachunkowości – skonsolidowane sprawozdania finansowe **sporządzone zgodnie z MSR** jednostek innych niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządza się w formacie, o którym mowa w **rozporządzeniu Komisji (UE) 2019/815** lub innym formacie przeszukiwalnym. Ocena, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w odpowiednim formacie mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w opinii biegłego rewidenta o tym, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Jednostkę dominującą przepisami prawa.

Podstawa opinii <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji oraz opisanu przyczyn/-y wyrażenia opinii innej niż bez zastrzeżeń>

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm.¹¹⁶ („KSB”) oraz stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1302 z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*.

Jesteśmy niezależni od Spółek Grupy zgodnie z Międzynarodowym Kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm., oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach.

Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów>

Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności¹¹⁷

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Jednostka dominująca poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2022 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notce xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Jednostki dominującej do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego

Zwracamy uwagę na notę x informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w której opisano niepewność związaną z rozstrzygnięciem pozwu przeciwko Jednostce dominującej wniesionego do sądu przez spółkę XYZ. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

¹¹⁶ **Uwaga:** W sprawozdaniu z badania powinno się wskazać, o ile skorzystano z takiej możliwości, że podczas badania skorzystano z możliwości wcześniejszego zastosowania, postanowień uchwały nr 2272/38a/2022 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 7 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) oraz zmian do krajowych standardów badania wynikających z ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”).

¹¹⁷ Badaniu kontynuacji działalności poświęcone jest oddzielne opracowanie PIBR pt. „Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”. Wskazówki zawarte w tym opracowaniu nadal pozostają aktualne.

Kluczowe sprawy badania

<Uwaga! KSB 701 – „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” dotyczy badania szerszego kręgu jednostek, niż tylko JZP, i ma zastosowanie także do sporządzenia sprawozdania z badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek, których papiery wartościowe notowane są na takich rynkach jak NewConnect i Catalyst. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701”. Zapisy w sprawozdaniu z badania, spełniające wymogi KSB 701 można znaleźć w przykładowym sprawozdaniu z badania znajdującym się w przykładzie nr 4 w sekcji pt. „Kluczowe sprawy badania” (JZP_SSF wg MSSF).>

Inna sprawa¹¹⁸

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy za rok zakończony 31 grudnia 2021 r. zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2022 r.

Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej za skonsolidowane sprawozdanie finansowe

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej i wyniku finansowego Grupy zgodnie z przepisami Ustawy o rachunkowości, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz obowiązującymi Grupę przepisami prawa i statutem, a także za kontrolę wewnętrzną, którą Zarząd Jednostki dominującej uznaje za niezbędną aby umożliwić sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Sporządzając skonsolidowane sprawozdanie finansowe Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Grupy do kontynuowania działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, kiedy Zarząd Jednostki dominującej albo zamierza dokonać likwidacji Grupy, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby skonsolidowane sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości. Członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje,

¹¹⁸ Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.¹¹⁹

Zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności Grupy ani efektywności lub skuteczności prowadzenia jej spraw przez Zarząd Jednostki dominującej obecnie lub w przyszłości.

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

- identyfikujemy i oceniamy ryzyko istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędem, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywu, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej;
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosowanej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Grupy;
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez Zarząd Jednostki dominującej;
- wyciągamy wnioski na temat odpowiedniości zastosowania przez Zarząd Jednostki dominującej zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Grupy do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Grupa zaprzestanie kontynuacji działalności;
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację;
- uzyskujemy wystarczające odpowiednie dowody badania odnośnie do informacji finansowych jednostek lub działalności gospodarczych wewnątrz Grupy w celu wyrażenia opinii na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Jesteśmy odpowiedzialni za kierowanie, nadzór i przeprowadzenie badania Grupy i pozostajemy wyłącznie odpowiedzialni za naszą opinię z badania.

¹¹⁹ Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na skonsolidowane sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

Przekazujemy Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej informacje o, między innymi, planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania oraz znaczących ustaleniach badania, w tym wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

<Jeżeli klient – jednostka dominująca – jest „jednostką notowaną na giełdzie”, w kontekście wyjaśnień zawartych w ww. aktualności pt. „Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701”, której papiery wartościowe notowane są na takich rynkach jak NewConnect i Catalyst pamiętaj o uwzględnieniu w treści tej części sprawozdania z badania zapisów dotyczących wypełnienia dodatkowych obowiązków biegłego rewidenta (patrz – paragraf 40.b) i 40.c) KSB 700 (Z). Treść przykładowego zapisu na ten temat została zaprezentowana w przypisie dolnym.>¹²⁰

<w przypadku odmowy wydania opinii pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów oraz o zastosowaniu interpretacji Ministerstwa Finansów dotyczącej treści sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii>

Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności^{121, 122}

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Grupy za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2022 r. („Sprawozdanie z działalności”).

Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie Sprawozdania z działalności Grupy zgodnie z przepisami prawa.

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Grupy spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości¹²³.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Nasza opinia z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie obejmuje Sprawozdania z działalności. W związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego naszym obowiązkiem jest zapoznanie się ze Sprawozdaniem z działalności, i czyniąc to, rozpatrzenie, czy nie jest istotnie niespójne ze skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania, lub w inny sposób wydaje się istotnie zniekształcone. Jeśli na podstawie wykonanej pracy stwierdzimy istotne zniekształcenia w Sprawozdaniu

120 Składamy Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.

Spośród spraw przekazywanych Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej ustaliliśmy te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i dlatego uznaliśmy je za kluczowe sprawy badania. Opisujemy te sprawy w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że przepisy prawa lub regulacje zabraniają publicznego ich ujawnienia lub gdy, w wyjątkowych okolicznościach, ustalimy, że kwestia nie powinna być przedstawiona w naszym sprawozdaniu, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje przeważąłyby korzyści takiej informacji dla interesu publicznego.

121 Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności.

122 W związku z interpretacją pojęcia „jednostka notowana na giełdzie” pamiętaj o odpowiednim zastosowaniu par. 21 a) KSB 720 (Z) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

Informacje na temat alternatywnego systemu obrotu, tym wymogi dotyczące raportów okresowych, można znaleźć odpowiednio pod adresem:

- NewConnect – <https://newconnect.pl/regulacje-prawne>
- Catalyst – <https://gpwcatalyst.pl/regulacje-prawne>
- BondSpot – <http://bondspot.pl/Regulacje>.

123 lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

z działalności, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym w naszym sprawozdaniu z badania. Naszym obowiązkiem zgodnie z wymogami Ustawy o biegłych rewidentach jest również wydanie opinii, czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz, czy jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Opinia o Sprawozdaniu z działalności

Na podstawie wykonanej w trakcie badania pracy, naszym zdaniem, Sprawozdanie z działalności Grupy:

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości¹²⁴,
- jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Grupie i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Grupy istotnych zniekształceń.¹²⁵

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

<Jeżeli klient – jednostka dominująca sporządzająca skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR – sporządził to skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 oraz skorzystał z możliwości znakowania tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z wymogami tego rozporządzenia, pamiętaj o uwzględnieniu w tej części sprawozdania z badania dodatkowych zapisów. Zapisy w sprawozdaniu z badania, spełniające wymogi KSUA 3001PL można znaleźć w przykładowym sprawozdaniu z badania znajdującym się w przykładzie nr 4 w części pt. „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji” (JZP_SSF wg MSSF)>¹²⁶

Informacja o niedopełnieniu przez Jednostkę dominującą obowiązków określonych w art. 69 Ustawy o rachunkowości

Do dnia zakończenia badania Jednostka dominująca nie dopełniła wynikającego z art. 69 Ustawy o rachunkowości, obowiązku złożenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

¹²⁴ lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

¹²⁵ Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

¹²⁶ **Uwaga:** Do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek innych niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, sporządzonych zgodnie z MSR, za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później, jeżeli zostały sporządzone w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 oraz gdy zostały znakowane zgodnie z wymogami tego rozporządzenia (zgodnie z wybraną przez klienta opcją zawartą w zmienionej w 2021 roku ustawie o rachunkowości), ma zastosowanie uchwała KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. nr 1975/32a/2021 w sprawie KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”. (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”).

Działający w imieniu [nazwa firmy audytorskiej] z siedzibą w [podać siedzibę] wpisanej na listę firm audytorskich pod numerem [podać numer wpisu], w imieniu której kluczowy biegły rewident zbadał skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że od 1 stycznia 2020 r. sprawozdanie z badania sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta*

Uwaga:

jeżeli klient – jednostka inna niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym – sporządzający skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR, sporządził to sprawozdanie w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 (XHTML) oraz, gdy zostało ono znakowane (zgodnie z wybraną przez klienta opcją zawartą w zmienionej w 2021 roku ustawie o rachunkowości) zgodnie z wymogami tego rozporządzenia, wówczas zalecane jest, aby sprawozdanie z badania również było sporządzone w formacie XHTML>

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

Miejscowość; data sporządzenia sprawozdania z badania *<pamiętaj o zbieżności tej daty z datą złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego MF wyjaśnia kwestię daty e-podpisu e-sprawozdania>*

ZAŁĄCZNIK NR 3.4

Przykład nr 4 – Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF JZP (jednostki dominującej, która jest spółką giełdową), zawierające opinię bez zastrzeżeń

Komentarz:

- Biegli rewidenci stosując przykład powinni go dostosować do okoliczności danego zlecenia badania;
- Na szarym tle jest przedstawione umiejscowienie poszczególnych elementów sprawozdania z badania lub zapisy (informacje), o ile mają one zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia badania;
- Tekst oznaczony kolorem zielonym zwraca uwagę na zapisy, które wymagają odpowiedniej zmiany w przypadku wyrażenia opinii innej niż opinia bez zastrzeżeń.

Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

Dla Walnego Zgromadzenia i Rady Nadzorczej [ABC S.A.]

Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Opinia <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji>

Przeprowadziliśmy badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, w której jednostką dominującą jest [ABC S.A.] ("Jednostka dominująca") („Grupa”) zawierające skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 2022 r. oraz skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym, skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2022 r. oraz informację dodatkową zawierającą opis przyjętych zasad rachunkowości i inne informacje objaśniające („skonsolidowane sprawozdanie finansowe”).

Naszym zdaniem załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe: <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia>

- przedstawia rzetelny i jasny obraz skonsolidowanej sytuacji majątkowej i finansowej Grupy na dzień 31 grudnia 2022 r. oraz jej skonsolidowanego wyniku finansowego i skonsolidowanych przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu, zgodnie z mającymi zastosowanie Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Grupę przepisami prawa oraz statutem Jednostki dominującej.^{127, 128}

127 Ustawa o biegłych rewidentach doprecyzowała, że opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną (art. 83 ust. 5).

128 **Uwaga:** Do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zgodnie z postanowieniami rozporządzenia 2019/815, ma zastosowanie uchwała KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. nr 1975/32a/2021 w sprawie KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”).

Niniejsza opinia jest spójna ze sprawozdaniem dodatkowym dla Komitetu Audytu, które wydaliśmy dnia [data].

Podstawa opinii <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji oraz opisaniu przyczyn/-y wyrażenia opinii innej niż bez zastrzeżeń>

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm.¹²⁹ („KSB”) oraz stosownie do ustawy z dn. 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1302 z późn. zm.) oraz Rozporządzenia UE nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego („Rozporządzenie UE” – Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*.

Jesteśmy niezależni od Spółek Grupy zgodnie z Międzynarodowym Kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm., oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach oraz w Rozporządzeniu UE.

Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów>

Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności¹³⁰

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Jednostka dominująca poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2022 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notce xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości co do zdolności Jednostki dominującej do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

Badanie zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF obejmuje między innymi ocenę, czy roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w formacie wymaganym przez Rozporządzenie ESEF, czyli formacie XHTML. Ocena ta mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w opinii biegłego rewidenta o tym, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Jednostkę dominującą przepisami prawa (patrz paragraf 4 KSUA 3001PL).

129 **Uwaga:** W sprawozdaniu z badania powinno się wskazać, o ile skorzystano z takiej możliwości, że podczas badania skorzystano z możliwości wcześniejszego zastosowania, postanowień uchwały nr 2272/38a/2022 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 7 lipca 2022 r. w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) oraz zmian do krajowych standardów badania wynikających z ustanowienia Krajowego Standardu Badania 315 (Zmienionego w 2022 r.) (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”).

130 Badaniu kontynuacji działalności poświęcone jest oddzielne opracowanie PIBR pt. „Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”. Wskazówki zawarte w tym opracowaniu nadal pozostają aktualne.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego¹³¹

Zwracamy uwagę na notę x informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w której opisano niepewność związaną z rozstrzygnięciem pozwu przeciwko Jednostce dominującej wniesionego do sądu przez spółkę XYZ. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Obejmują one najbardziej znaczące ocenione rodzaje ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ocenione rodzaje ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii oraz podsumowaliśmy naszą reakcję na te rodzaje ryzyka, a w przypadkach, w których uznaliśmy za stosowne przedstawiliśmy najważniejsze spostrzeżenia związane z tymi rodzajami ryzyka. <Dodatkowo w stosunku do spraw przedstawionych w sekcji Podstawa opinii z zastrzeżeniem, następujące sprawy zostały przez nas ocenione jako kluczowe sprawy badania.> Nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw.

Kluczowa sprawa badania	Jak nasze badanie odniosło się do tej sprawy
[Opis kluczowej sprawy badania nr 1]	[Opis]
[Opis kluczowej sprawy badania nr 2]	[Opis]
[Opis kluczowej sprawy badania nr 3]	[Opis]

Inna sprawa – zakres badania¹³²

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy za rok zakończony 31 grudnia 2021 r. zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2022 r.

Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej za skonsolidowane sprawozdanie finansowe

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej i wyniku finansowego Grupy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz obowiązującymi Grupę przepisami prawa i statutem, a także za kontrolę wewnętrzną, którą Zarząd Jednostki dominującej uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

¹³¹ Jak zauważono w paragrafie A16 KSB 706 (Z), akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być zaprezentowany albo bezpośrednio przed, albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania” na podstawie osądu biegłego rewidenta co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi.

¹³² Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

Sporządzając skonsolidowane sprawozdanie finansowe Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Grupy do kontynuowania działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, kiedy Zarząd Jednostki dominującej albo zamierza dokonać likwidacji Grupy, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby skonsolidowane sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.). Członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.¹³³

Zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności Grupy ani efektywności lub skuteczności prowadzenia jej spraw przez Zarząd Jednostki dominującej obecnie lub w przyszłości.

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

- identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywu, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej;
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosowanej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Grupy;

¹³³ Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na skonsolidowane sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez Zarząd Jednostki dominującej;
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez Zarząd Jednostki dominującej zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Grupy do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Grupa zaprzestanie kontynuacji działalności;
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację;
- uzyskujemy wystarczające odpowiednie dowody badania odnośnie do informacji finansowych jednostek lub działalności gospodarczych wewnątrz Grupy w celu wyrażenia opinii na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Jesteśmy odpowiedzialni za kierowanie, nadzór i przeprowadzenie badania Grupy i pozostajemy wyłącznie odpowiedzialni za naszą opinię z badania.

Przekazujemy Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej informacje o, między innymi, planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania oraz znaczących ustaleniach badania, w tym wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, które zidentyfikujemy podczas badania.

Składamy Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.¹³⁴

Spośród spraw przekazywanych Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej ustaliliśmy te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i dlatego uznaliśmy je za kluczowe sprawy badania. Opisujemy te sprawy w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że przepisy prawa lub regulacje zabraniają publicznego ich ujawnienia lub gdy, w wyjątkowych okolicznościach, ustalimy, że kwestia nie powinna być przedstawiona w naszym sprawozdaniu, ponieważ można byłoby racjonalnie oczekiwać, że negatywne konsekwencje przeważąby korzyści takiej informacji dla interesu publicznego.

<w przypadku odmowy wydania opinii pamiętaj o odpowiedniej zmianie brzmienia tych zapisów oraz o zastosowaniu interpretacji Ministerstwa Finansów dotyczącej treści sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii>

134 Patrz – paragraf 40.(b) KSB 700 (Z).

Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności¹³⁵

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Grupy za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2022 r. („Sprawozdanie z działalności”) wraz z oświadczeniem o stosowaniu ładu korporacyjnego i oświadczeniem na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 55 ust. 2b Ustawy o rachunkowości, które są wyodrębnionymi częściami tego sprawozdania oraz Raport Roczny za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2022 r. („Raport roczny”)¹³⁶ (razem „Inne informacje”).

Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie Innych informacji zgodnie z przepisami prawa.

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Grupy wraz z wyodrębnionymi częściami spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości¹³⁷.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Nasza opinia z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie obejmuje Innych informacji. W związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego naszym obowiązkiem jest zapoznanie się z Innymi informacjami, i czyniąc to, rozpatrzenie, czy inne informacje nie są istotnie niespójne ze skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania, lub w inny sposób wydają się istotnie zniekształcone. Jeśli na podstawie wykonanej pracy, stwierdzimy istotne zniekształcenia w Innych informacjach, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym w naszym sprawozdaniu z badania. Naszym obowiązkiem zgodnie z wymogami Ustawy o biegłych rewidentach jest również wydanie opinii, czy sprawozdanie z działalności Grupy zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz, czy jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Ponadto jesteśmy zobowiązani do wydania opinii, czy Grupa w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego zawarła wymagane informacje.

Sprawozdanie z działalności Grupy uzyskaliśmy przed datą niniejszego sprawozdania z badania, a Raport Roczny będzie dostępny po tej dacie. W przypadku, kiedy stwierdzimy istotne zniekształcenie w Raporcie Rocznym jesteśmy zobowiązani poinformować o tym Radę Nadzorczą Jednostki dominującej.

Opinia o Sprawozdaniu z działalności

Na podstawie wykonanej w trakcie badania pracy, naszym zdaniem, Sprawozdanie z działalności Grupy:

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości¹³⁸ oraz paragrafem [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim („Rozporządzenie o informacjach bieżących” – Dz. U. poz. 757 z późn. zm.),
- jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

135 Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – [Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności](#).

136 W przypadku, gdy jednostka wydaje tzw. raport roczny zawierający między innymi zbadane skonsolidowane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie z badania.

137 lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

138 lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

Ponadto, w świetle wiedzy o Grupie i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Grupy istotnych zniekształceń.¹³⁹

Opinia o oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego

Naszym zdaniem w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego Grupa zawarła informacje określone w paragrafie [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] Rozporządzenia o informacjach bieżących. Ponadto, naszym zdaniem, informacje wskazane w paragrafie [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] tego Rozporządzenia zawarte w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego są zgodne z mającymi zastosowanie przepisami oraz informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Informacja na temat informacji niefinansowych

Zgodnie z wymogami Ustawy o biegłych rewidentach potwierdzamy, że Grupa sporządziła oświadczenie na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 55 ust. 2b Ustawy o rachunkowości jako wyodrębnioną część Sprawozdania z działalności.

Nie wykonaliśmy żadnych prac atestacyjnych dotyczących oświadczenia na temat informacji niefinansowych i nie wyrażamy jakiegokolwiek zapewnienia na jego temat.

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

Opinia na temat zgodności oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządzonego w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, z wymogami rozporządzenia o standardach technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania.¹⁴⁰ <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji>

W związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego zostaliśmy zaangażowani do przeprowadzania usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność w celu wyrażenia opinii, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy na dzień i za rok zakończony 31 grudnia 2022 r., sporządzone w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zawarte w pliku o nazwie [nazwa pliku] („skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF”), zostało oznakowane zgodnie z wymogami określonymi w rozporządzeniu delegowanym Komisji (UE) nr 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r., uzupełniającym dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania (Dz. Urz. UE L 143 z 29.05.2019, str. 1, z późn. zm.) („Rozporządzenie ESEF”).

¹³⁹ Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

¹⁴⁰ **Uwaga:** Do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zgodnie z postanowieniami rozporządzenia 2019/815, ma zastosowanie uchwała KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. nr 1975/32a/2021 w sprawie KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”. (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”).

Identyfikacja kryteriów i opis przedmiotu usługi

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało sporządzone przez Zarząd Jednostki dominującej w celu spełnienia wymogów dotyczących oznakowania oraz wymogów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, które są określone w Rozporządzeniu ESEF.

Przedmiotem naszej usługi atestacyjnej jest zgodność oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF z wymogami Rozporządzenia ESEF, a wymogi określone w tych regulacjach stanowią, naszym zdaniem, odpowiednie kryteria do sformułowania przez nas opinii.

Odpowiedzialność Zarządu oraz Rady Nadzorczej Jednostki dominującej

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF zgodnie z wymogami dotyczącymi oznakowania oraz wymogami technicznymi dotyczącymi specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, które są określone w Rozporządzeniu ESEF. Odpowiedzialność ta obejmuje wybór i zastosowanie odpowiednich znaczników XBRL, przy użyciu taksonomii określonej w tych regulacjach.

Odpowiedzialność Zarządu Jednostki dominującej obejmuje również zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej zapewniającego sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF, wolnego od istotnych niezgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF.

Członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, obejmującego również sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z formatem wynikającym z obowiązujących przepisów prawa.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Naszym celem było wyrażenie opinii, na podstawie przeprowadzonej usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

Usługę wykonaliśmy zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 1975/32a/2021 z dnia 17 grudnia 2021 r. (dalej: „KSUA 3001PL”) oraz, gdzie jest to stosowne, zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (Zmienionego) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych” przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3436/52e/2019 z dnia 8 kwietnia 2019 r., z późn. zm. (dalej: „KSUA 3000 (Z)”).

Standard ten nakłada na biegłego rewidenta obowiązek zaplanowania i wykonania procedur w taki sposób, aby uzyskać racjonalną pewność, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało przygotowane zgodnie z określonymi kryteriami.

Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że usługa przeprowadzona zgodnie z KSUA 3001PL oraz, gdzie jest to stosowne, zgodnie z KSUA 3000 (Z), zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie.

Wybór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od jego oszacowania ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem. Przeprowadzając oszacowanie tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę kontrolę wewnętrzną związaną ze sporządzeniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF w celu zaplanowania stosownych procedur, które mają zapewnić biegłemu rewidentowi wystarczające i odpowiednie do okoliczności dowody. Ocena funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej nie została przeprowadzona w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności jej działania.

Podsumowanie wykonanych prac

Zaplanowane i przeprowadzone przez nas procedury obejmowały między innymi:

- uzyskanie zrozumienia procesu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF, obejmującego proces wyboru i zastosowania przez Spółkę znaczników XBRL i zapewniania zgodności z Rozporządzeniem ESEF, w tym zrozumienie mechanizmów systemu kontroli wewnętrznej związanych z tym procesem;
- [uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów związanych z operacyjną efektywnością mechanizmów kontrolnych, związanych ze znakowaniem znacznikami XBRL, gdy (jeżeli, gdzie) w ramach procesu oceny ryzyka uznaliśmy, że procedury inne, niż testowanie mechanizmów kontrolnych, nie pozwolą uzyskać wystarczających dowodów badania]* [jeśli przeprowadzono];
- uzgodnienie oznakowanych [na wybranej próbie] informacji zawartych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF do zbadanego skonsolidowanego sprawozdania finansowego;
- [przy użyciu specjalistycznego narzędzia informatycznego/(i) przy wsparciu eksperta z zakresu IT] ocenę spełnienia standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, ocenę kompletności oznakowania informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF znacznikami XBRL;
- ocenę, czy zastosowane znaczniki XBRL z taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF zostały odpowiednio zastosowane oraz, czy użyto rozszerzeń taksonomii w sytuacjach, gdy w podstawowej taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF nie zidentyfikowano odpowiednich elementów;
- ocenę prawidłowości zakotwiczenia zastosowanych rozszerzeń taksonomii w podstawowej taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF;
- [wymienić inne, jeśli je wykonano].

Uważamy, że uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia przez nas opinii na temat zgodności oznakowania z wymogami rozporządzenia ESEF.

Wymogi etyczne, w tym niezależność

Przeprowadzając usługę biegły rewident i firma audytorska przestrzegali wymogów niezależności i innych wymogów etycznych określonych w Kodeksie IESBA. Kodeks IESBA oparty jest na podstawowych zasadach dotyczących uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności, zachowania poufności oraz profesjonalnego postępowania. Przestrzegliśmy również innych wymogów niezależności i etyki, które mają zastosowanie dla niniejszej usługi atestacyjnej w Polsce.

Wymogi kontroli jakości

Firma audytorska stosuje krajowe standardy kontroli jakości.¹⁴¹ Zgodnie z wymogami krajowych standardów kontroli jakości, firma audytorska zaprojektowała, wdrożyła i stosowała system zarządzania jakością, w tym polityki lub procedury odnośnie zgodności z wymogami etycznymi, standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o dodaniu sekcji pt. „Podstawa opinii [wskaz rodzaj opinii]” oraz opisanie przyczyn/-y wyrażenia opinii innej niż bez zastrzeżeń>

Opinia na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF

Podstawę sformułowania opinii biegłego rewidenta stanowią kwestie opisane powyżej, dlatego opinia powinna być czytana z uwzględnieniem tych kwestii.

Naszym zdaniem skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

Oświadczenie na temat świadczonych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych

Zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem oświadczamy, że usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Grupy są zgodne z prawem i przepisami obowiązującymi w Polsce oraz że nie świadczyliśmy usług niebędących badaniem, które są zakazane na mocy art. 5 ust.1 Rozporządzenia UE oraz art.136 Ustawy o biegłych rewidentach. Usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Grupy w badanym okresie zostały wymienione w nocie xx Sprawozdania z działalności Grupy.¹⁴²

Wybór firmy audytorskiej¹⁴³

Zostaliśmy wybrani do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego Grupy uchwałą Rady Nadzorczej Jednostki dominującej z dnia [data]. Skonsolidowane sprawozdania finansowe Grupy badamy po raz pierwszy.

141 Więcej informacji na temat pakietu nowych standardów można znaleźć na stronie internetowej:

- Polskiej Izby Biegłych Rewidentów – „Nowe standardy zarządzania jakością” pod adresem: <https://www.pibr.org.pl/pl/Nowe-standardy-zarzadzania-jakoscia>,
- Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, w tym przygotowane przez PANA odpowiedzi dotyczące terminu zastosowania nowych standardów, – „Nowe standardy kontroli jakości” pod adresem: <https://pana.gov.pl/nowe-standardy-kontroli-jakosci-2/>.

142 Jeżeli w sprawozdaniu z działalności Grupy lub w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym nie zostały ujawnione wszelkie usługi, poza badaniem ustawowym, które świadczył biegły rewident lub firma audytorska na rzecz badanej Jednostki dominującej lub jednostki(-ek) przez nią kontrolowanej(-ych) wówczas mamy obowiązek wskazać je w sprawozdaniu z badania.

143 Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – MF o rotacji firmy audytorskiej współpracującej z JZP.

Informacja o niedopełnieniu przez Jednostkę dominującą obowiązków określonych w art. 69 Ustawy o rachunkowości

Do dnia zakończenia badania Jednostka dominująca nie dopełniła wynikającego z art. 69 Ustawy o rachunkowości, obowiązku złożenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

Działający w imieniu [nazwa firmy audytorskiej] z siedzibą w [podać siedzibę] wpisanej na listę firm audytorskich pod numerem [podać numer wpisu], w imieniu której kluczowy biegły rewident zbadał skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że od 1 stycznia 2020 r. sprawozdanie z badania sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta*

Uwaga:

jeżeli klient jest emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, wówczas sprawozdanie z badania powinno być sporządzone w formacie XHTML>

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

Miejscowość; data sporządzenia sprawozdania z badania *<pamiętaj o zbieżności tej daty z datą złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego MF wyjaśnia kwestię daty e-podpisu e-sprawozdania>*

ZAŁĄCZNIK NR 4 – PRZYKŁADOWE OŚWIADCZENIE KIEROWNIKA JEDNOSTKI

Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki uzyskiwane na zakończenie badania

Załącznik nr 1 do MSB 580 „Pisemne oświadczenia” wskazuje, w jakich MSB zawarte są szczególne wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń (poniżej):

MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw” – paragraf 39

MSB 250 (Z) „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego” – paragraf 17

MSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania” – paragraf 14

MSB 501 „Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji” – paragraf 12

MSB 540 (Z) „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” – paragraf 37

MSB 550 „Strony powiązane” – paragraf 26

MSB 560 „Późniejsze zdarzenia” – paragraf 9

MSB 570 (Z) „Kontynuacja działalności” – paragraf 16(e)

MSB 710 „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe” – paragraf 9

MSB 720 (Z) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji” – par. 13(c).

Uwaga! Poniżej wskazane punkty są jedynie przykładowymi zapisami. Treść oświadczenia nie stanowi zamkniętego katalogu zagadnień. Należy każdorazowo dokonać pogłębionej analizy, które zapisy są odpowiednie dla przeprowadzanego badania oraz rozważyć, czy w pisemnym oświadczeniu nie powinny zostać ujęte dodatkowe, w tym spośród powyżej wskazanych, kwestie.

OŚWIADCZENIE KIEROWNIKA JEDNOSTKI

Nazwa i adres firmy audytorskiej

Imię i nazwisko kluczowego biegłego
rewidenta przeprowadzającego badanieData zakończenia badania, sporządzenia
sprawozdania z badania¹⁴⁴

Niniejsze oświadczenie składamy w związku z przeprowadzaniem przez

(nazwa firmy audytorskiej)

na podstawie umowy numer

(numer umowy o badanie)

z dnia

(data umowy o badanie)

badaniem sprawozdania finansowego

(nazwa badanej jednostki)

zwanej dalej „Jednostką”, mającym na celu wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe, zwane dalej „sprawozdaniem finansowym”, przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej dzień 31 grudnia 2022 r. oraz wyniku finansowego za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej¹⁴⁵, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości, oraz, że zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, oraz jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Jednostkę przepisami prawa i postanowieniami jej *statutu/umowy*¹⁴⁶.

144 Data oświadczenia powinna być możliwie bliska dacie sprawozdania z badania, nie może być późniejsza od niej (porównaj z par. 14 [KSB 580](#) – „Pisemne oświadczenia”).

145 Należy wpisać odpowiednio: zawartymi w ustawie o rachunkowości lub w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/ Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej.

146 Należy wybrać właściwą nazwę.

Potwierdzamy, że:

1. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w sposób zapewniający porównywalność, przez zastosowanie jednolitych zasad rachunkowości we wszystkich prezentowanych okresach, jakie zostały przez nas przyjęte w aktualnej polityce rachunkowości.
2. Jesteśmy odpowiedzialni za prawidłowość ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Odpowiedzialność ta obejmuje: zaprojektowanie, wdrożenie i zapewnienie działania kontroli wewnętrznej związanej ze sporządzeniem oraz rzetelną prezentacją sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, dobór oraz zastosowanie odpowiednich zasad rachunkowości, a także dokonywanie szacunków księgowych stosownych do zaistniałych okoliczności.
3. Wszystkie transakcje i zdarzenia dotyczące badanego okresu, które powinny zostać ujęte, zostały ujęte i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.
4. Wszystkie późniejsze zdarzenia, które nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego, które wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.
5. Metody, dane i znaczące założenia wykorzystane przy ustalaniu szacunków księgowych i powiązane z nimi ujawnienia są odpowiednie, aby dokonać ujęcia, pomiaru i ujawnienia, które są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej¹⁴⁷.
6. Zapewniliśmy przeprowadzenie weryfikacji przyjętych do stosowania stawek amortyzacyjnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W naszej ocenie przyjęte i stosowane stawki amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych odpowiadają okresowi ich ekonomicznej użyteczności.
7. Korzystając z najlepszych w naszym mniemaniu szacunków, opartych o rozsądne i uzasadnione założenia i prognozy, zapewniliśmy przeprowadzenie przeglądu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych pod kątem ich użytkowania i umorzenia na wypadek zaistnienia zdarzeń lub zmiany okoliczności powodujących, że nie udałoby się odzyskać wartości księgowej tych aktywów. Na tej podstawie stwierdziliśmy, że nie są konieczne korekty z tego tytułu w sprawozdaniu finansowym.
8. Ujawniliśmy Państwu wszystkie stosowane przez Jednostkę warunki sprzedaży, w tym prawa zwrotu lub korekty ceny oraz wszystkie rezerwy na naprawy gwarancyjne.
9. Relacje i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio rozliczone oraz ujawnione zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości¹⁴⁸.
10. Na dzień niniejszego pisma nie są nam znane zagrożenia dla kontynuowania działalności przez Jednostkę, w niezmnijszym istotnie zakresie w ciągu co najmniej 12 najbliższych miesięcy od dnia bilansowego.

147 Należy wpisać odpowiednio: zawartych w ustawie o rachunkowości lub w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej.

148 Lub odpowiednio Międzynarodowych Standardów Rachunkowości/Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

11. Dokonano kompletnych i prawidłowych odpisów aktualizujących wartość zapasów do ich prognozowanej ceny sprzedaży. Wszystkie zapasy stanowiły własność Jednostki i nie zawierały żadnych pozycji wziętych w komis lub sprzedanych klientom.
12. Sądzymy, że wszystkie koszty zaliczone do czynnych rozliczeń międzyokresowych związane są z przychodami, które będą realizowane w następnych okresach obrotowych.
13. W naszej ocenie nie zachodzi konieczność tworzenia dodatkowych, poza ujętymi w sprawozdaniu finansowym, rezerw na koszty, jakie mogą być poniesione na skutek zobowiązań z tytułu korzystania z naturalnego środowiska.
14. W naszej ocenie nie zaistniała potrzeba utworzenia rezerw w celu pokrycia strat powstałych w wyniku wypełnienia lub niemożności wypełnienia zobowiązań wynikających z warunków umów sprzedaży lub zakupu, z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.
15. Ujawniliśmy Państwu charakter i cel gospodarczy wszystkich istotnych nieodzwoiercedlonych w bilansie umów, w zakresie niezbędnym do oceny ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy Jednostki.
16. Koszty aktywowanych prac rozwojowych nie zawierają żadnych kosztów, które powinny zostać odniesione w wynik finansowy okresu.
17. Jednostka wywiązała się ze wszystkich postanowień zawartych umów, których niespełnienie mogłoby wpłynąć na sprawozdanie finansowe.
18. Według naszej najlepszej wiedzy i przekonania, w okresie objętym sprawozdaniem finansowym, Jednostka przestrzegała wszystkich obowiązujących ją przepisów prawa i regulacji oraz warunków zawartych umów.
19. Jesteśmy odpowiedzialni za określenie i zapewnienie odpowiedniego poziomu odpisów aktualizujących wartość należności, jak również za oszacowanie tych kwot. Uważamy, że wartość utworzonych odpisów jest odpowiednia, by pokryć należności, oceniane w chwili obecnej jako nieściągalne.
20. Inwentaryzacja aktywów i pasywów została przeprowadzona w zakresie, terminach i z częstotliwością przewidzianą w ustawie o rachunkowości, a stwierdzone różnice rozliczono w księgach rachunkowych badanego okresu.
21. Przekazaliśmy Państwu kompletne informacje na temat spraw sądowych w toku, w których Jednostka jest stroną (zarówno jako pozwany, jak i pozywający). Wszelkie okoliczności dotyczące oszacowania ryzyka z tym związanego zostały biegłemu rewidentowi ujawnione. Korzystając z najlepszych w naszym mniemaniu szacunków, dokonaliśmy oceny ww. kwestii i odpowiednio ujęliśmy je w sprawozdaniu finansowym. Do dnia podpisania niniejszego pisma nie zaistniały zmiany w zakresie spraw sądowych i spornych, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.
22. Oceniliśmy dostępne informacje dotyczące wysokości przyszłego dochodu do opodatkowania i innych potencjalnych źródeł realizacji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Kwota aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie przekracza kwoty, przy której według naszych szacunków prawdopodobieństwo pełnej realizacji aktywów jest wyższe, niż prawdopodobieństwo, że nie zostaną w pełni zrealizowane.

23. Uznajemy naszą odpowiedzialność za przyjęte przez Jednostkę metody rozliczania podatków, które były stosowane w sposób jednolity przez cały bieżący okres sprawozdawczy. Wyliczenie wszystkich podatków bieżących i odroczonej aktywów i pasywów jest oparte na obowiązujących przepisach prawa i regulacjach oraz oświadczamy, że nie występują żadne istotne nie zaksięgowane zobowiązania warunkowe z tytułu podatków.
24. Prawidłowo wypełniliśmy obowiązki związane z raportowaniem schematów podatków¹⁴⁹ oraz zabezpieczeniem jednostki przed poniesieniem wysokich sankcji za ich niewdrożenie. Tam, gdzie było to konieczne określiliśmy procedury MDR określające schematy postępowania w zależności od kategorii podmiotów, które zostały przekazane do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i którym nadano numer referencyjny NSP.
25. Zgadza się z wynikami prac ekspertów przeprowadzających szacunek rezerw aktuarialnych i uznajemy kwalifikacje eksperta odpowiedzialnego za ich kalkulację. W naszej ocenie jesteśmy bezstronni, gdyż nie daliśmy ekspertom żadnych wskazówek odnośnie wartości lub kwot. Nie otrzymaliśmy żadnych informacji, które mogłyby podważać niezależność opinii i obiektywizm ekspertów.
26. Zgadza się z wynikami przeprowadzonych testów na trwałą utratę wartości aktywów finansowych i niefinansowych, które naszym zdaniem sporządzone zostały według najlepszych szacunków. Uznajemy założenia przyjęte do tych testów za prawidłowe, a projekcje finansowe za rzetelne, realne i opracowane według najlepszej wiedzy.
27. Rezerwy na świadczenia dla pracowników oraz kierownictwa z tytułu premii należnych za rok objęty badaniem zostały oszacowane na podstawie wiarygodnych założeń, a wszelkie cele i zadania warunkujące wypłatę tych świadczeń w oszacowanej wysokości uznajemy, zgodnie ze swoją wiedzą na dzień podpisania niniejszego oświadczenia, za zrealizowane.
28. Według naszej wiedzy na dzień podpisania niniejszego oświadczenia, na podstawie podjętych do dnia sporządzenia tegoż oświadczenia uchwał organów, nie planuje się przeprowadzenia żadnych działań, które mogłyby istotnie wpłynąć na wartość lub klasyfikację poszczególnych pozycji aktywów i pasywów, w tym w szczególności nie planuje się likwidacji Jednostki lub ograniczenia w sposób istotny zakresu prowadzonej działalności.
29. Jednostka posiada odpowiednie prawa własności do posiadanego majątku.
30. Jednostka spełniła wszelkie warunki umów kontraktowych, których niespełnienie mogłoby wywrzeć istotny wpływ na dane zawarte w księgach rachunkowych (lub ujawniła wszystkie zagrożenia wynikające z niespełnienia tych umów).
31. Zastosowana metoda pomiaru stopnia zaawansowania niezakończonych długoterminowych umów o usługi, w tym budowlane, realizowanych przez Jednostkę w sposób rzetelny i wiarygodny odzwierciedla stopień zaawansowania prac objętych niezakończoną umową.

149 ang. Mandatory Disclosure Rules, „MDR”.

32. Warunki obrotu ze stronami powiązаныmi nie odbiegają w sposób istotny od warunków rynkowych, które ustalają między sobą niezależne strony. Wszelkie transakcje przeprowadzone na warunkach innych niż rynkowe zostały odpowiednio ujawnione w sprawozdaniu finansowym.
33. Szacunki i powiązane ujawnienia:
- 1) znaczące osądy zastosowane podczas ustalania szacunków księgowych uwzględniają wszystkie stosowane informacje, których byliśmy świadomi;
 - 2) zastosowane metody, założenia i dane wykorzystywane przez nas podczas ustalania szacunków księgowych były spójne i odpowiednie;
 - 3) tam, gdzie ma to znaczenie dla szacunków księgowych i ujawnień, założenia odpowiednio odzwierciedlają nasze intencje i możliwości podjęcia przez nas określonych działań w imieniu Jednostki;
 - 4) ujawnienia odnoszące się do szacunków księgowych, uwzględniając ujawnienia opisujące niepewność szacowania, są kompletne i racjonalne, w kontekście mających zastosowanie przepisów dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej¹⁵⁰;
 - 5) odpowiednie specjalistyczne umiejętności i wiedza zostały zastosowane podczas ustalania szacunków księgowych;
 - 6) żadne późniejsze zdarzenia nie wymagają korekty szacunków księgowych i powiązanych ujawnień włączonych do sprawozdania finansowego;
 - 7) potwierdzamy stosowność naszej decyzji dotyczącej braku ujęcia lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym szacunków księgowych, dla których kryteria ich ujęcia lub ujawnienia określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej¹⁵¹ nie zostały spełnione.
34. Udostępniliśmy Państwu:
- a) wszystkie informacje, takie jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy i związane z nimi informacje, co do których jesteśmy świadomi, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego;
 - b) dodatkowe informacje, o które byliśmy poproszeni w związku z badaniem;
 - c) nieograniczony kontakt z osobami z Jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznał(a) Pan/Pani za konieczne;
 - d) wyniki oszacowanego przez nas ryzyka, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem;
 - e) wszystkie informacje o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa, którego jesteśmy świadomi i które wpływa na jednostkę, a obejmuje:
 - kierownika Jednostki,
 - pracowników odgrywających znaczącą rolę w systemie kontroli wewnętrznej lub
 - inne osoby, jeżeli oszustwo może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe;

¹⁵⁰ Należy wpisać odpowiednio: zawartych w ustawie o rachunkowości lub w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/ Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej.

¹⁵¹ Należy wpisać odpowiednio: zawartych w ustawie o rachunkowości lub w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/ Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej.

- f) informacje na temat wszelkich zarzutów lub podejrzeń o oszustwo wpływających na sprawozdanie finansowe Jednostki, zgłoszonych przez pracowników, byłych pracowników, analityków, organy regulatorów i innych;
- g) wszystkie znane lub podejrzewane przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzaniu sprawozdania finansowego;
- h) dane identyfikujące strony powiązane i wszystkie związki oraz transakcje ze stronami powiązаныmi, które są nam znane;
- i) wszystkie protokoły z posiedzeń *Walnego Zgromadzenia, Rady Nadzorczej i Zarządu*¹⁵² za okres objęty badaniem i do dnia podpisania niniejszego oświadczenia, zawierające rzetelny zapis podjętych decyzji i działań oraz podsumowania ustaleń z ostatnich spotkań, z których protokoły nie zostały jeszcze przygotowane.

35. Oświadczamy, że według naszej wiedzy:

- a) nie wystąpiły nieprawidłowości, za które odpowiedzialni byłiby członkowie kierownictwa Jednostki lub osoby zajmujące znaczącą pozycję w systemie kontroli wewnętrznej;
- b) nie są nam znane nieprawidłowości, za które odpowiedzialni byłiby pozostali pracownicy, a które miałyby istotny wpływ na informacje zawarte w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. (Przez „nieprawidłowości” rozumie się umyślne przedstawienie lub przeoczenie wartości wynikające ze zniekształcenia lub umyślnego przeoczenia pewnych zdarzeń lub operacji; manipulowanie, fałszowanie lub zmianę danych lub dokumentów; przeoczenie znaczących informacji zawartych w księgach lub dokumentach; bezpodstawne księgowanie operacji; umyślne nieprawidłowe stosowanie zasad rachunkowości; lub sprzeniewierzenie majątku w celu uzyskania korzyści materialnych przez kierownictwo, pracowników lub strony powiązane);
- c) nie są nam znane nieujawnione biegłemu rewidentowi zawiadomienia (decyzje, protokoły, etc.) od instytucji kontrolnych lub rządowych dotyczące niezgodności lub nieprawidłowości w stosowanych zasadach rachunkowości określonych odrębnymi przepisami, które miałyby istotny wpływ na dane finansowe ujęte w księgach rachunkowych;
- d) nie są nam znane naruszenia lub możliwości naruszenia przepisów obowiązującego prawa i regulacji, którego skutki powinny być ujawnione w księgach rachunkowych lub stanowią podstawę do utworzenia rezerw na przewidywane straty;
- e) nie występują roszczenia osób trzecich w stosunku do aktywów Jednostki, nie ustanowiono zastawu na aktywach ani nie przeznaczono ich pod zabezpieczenie zobowiązań, wykonania kontraktu itp., z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym;
- f) nie występują nieujawnione zobowiązania o istotnym znaczeniu, zobowiązania warunkowe (w tym również ustne lub pisemne gwarancje, poręczenia wekslowe i inne), ewentualne straty, które wymagałyby utworzenia rezerwy lub ujawnienia w inny sposób w sprawozdaniu finansowym;
- g) nie występują transakcje o istotnym znaczeniu, które zostały nieprawidłowo zarejestrowane w księgach lub nieujawnione biegłemu rewidentowi;

152 Należy wpisać odpowiednie nazwy organów badanej jednostki.

- h) nie są nam znane zdarzenia, które wystąpiły lub zostały ujawnione po dacie sporządzenia sprawozdania finansowego, a które powinny być uwzględnione w tym sprawozdaniu;
- i) nie występują istotne zobowiązania kontraktowe (takie jak budowa obiektów, kupno nieruchomości, długoterminowe umowy z dostawcami itp.), inne niż ujawnione w sprawozdaniu finansowym;
- j) nie występują uzgodnienia (kontraktowe lub inne) dotyczące sposobu ustalania świadczeń dla pracowników, które nie zostały ujawnione w sprawozdaniu finansowym;
- k) nie zaistniała potrzeba utworzenia rezerw w celu pokrycia strat powstałych w wyniku wypełnienia lub niemożności wypełnienia, zobowiązań wynikających z warunków umów sprzedaży, z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.
36. Następujące operacje gospodarcze, w związku z ich wystąpieniem do dnia sporządzenia niniejszego oświadczenia, zostały prawidłowo zaksięgowane lub przedstawione w sprawozdaniu finansowym i księgach rachunkowych:
- a) transakcje ze stronami powiązаныmi oraz wynikające z nich kwoty należności i zobowiązań, włączając m.in. sprzedaż, zakupy, pożyczki, transfery, umowy leasingowe, gwarancje (ustne i pisemne) oraz instrumenty finansowe;
- b) wspólne przedsięwzięcia;
- c) umowy wykupu kapitału akcyjnego na podstawie opcji, warrantów, konwersji lub innych instrumentów pochodnych;
- d) uzgodnienia z instytucjami finansowymi dotyczące kompensaty sald lub blokad środków pieniężnych na kontach bankowych, linii kredytowych bądź inne podobne uzgodnienia;
- e) umowy odkupu uprzednio sprzedanych aktywów.
37. Poza zdarzeniami opisanymi w informacji dodatkowej, po dniu bilansowym nie wystąpiły żadne inne istotne zdarzenia, które należałoby uwzględnić w formie korekty lub ujawnienia.
38. Oświadczamy, iż według naszej wiedzy na dzień sporządzenia niniejszego oświadczenia nie zaistniały istotne zdarzenia dotyczące okresu objętego sprawozdaniem finansowym, które wystąpiły między dniem bilansowym, a datą wyrażenia opinii i mogące mieć wpływ na sprawozdanie finansowe.
39. Wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdanie finansowe jako całość nie jest istotny. Lista nieskorygowanych zniekształceń stanowi załącznik numer do niniejszego oświadczenia.
40. Wykaz uchwał podjętych przez organy Jednostki od dnia (pierwszy dzień badanego roku obrotowego) do daty niniejszego oświadczenia stanowi załącznik numer do niniejszego oświadczenia.

41. Wykaz wszystkich kancelarii prawnych/prawników reprezentujących Jednostkę w sprawach dotyczących sporów i roszczeń stanowi załącznik numer

do niniejszego oświadczenia.

Podpis kierownika Jednostki¹⁵³

Data podpisania oświadczenia

Administratorem Pana/i danych osobowych jest nasza firma audytorska. Dane są przetwarzane w związku z obowiązkiem prawnym ciążącym na administratorze (art. 6 ust. 1 lit. c RODO¹⁵⁴). Odbiorcami danych mogą być podmioty upoważnione do tego na podstawie przepisów prawa. Dane będą przechowywane przez 5 lat od momentu zakończenia badania. Ma Pan/i prawo żądania od administratora dostępu do swoich danych, ich sprostowania, usunięcia lub ograniczenia przetwarzania lub wniesienia sprzeciwu wobec przetwarzania, a także do przenoszenia danych na podstawie i zgodnie z art. 15 – 22 RODO. Ma Pan/i prawo wniesienia skargi na sposób przetwarzania przez administratora do Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych (uodo.gov.pl). Podanie danych jest obowiązkiem wynikającym z przepisów ustawy o rachunkowości. W celu skorzystania ze swoich praw, należy skorzystać z danych kontaktowych wskazanych w nagłówku dokumentu.

Uwaga – ESEF:

Do badania sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później:

- **emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym** sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania zgodnie z postanowieniami rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniającego dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania,

¹⁵³ W przypadku organu wieloosobowego wymagany jest podpis wszystkich członków wchodzących w skład tego organu.

¹⁵⁴ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE.L. z 2016 r. Nr 119, str. 1 z późn. zm.), („RODO”).

- **jednostek innych niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, sporządzonych zgodnie z MSR**, w formacie, o którym mowa w ww. rozporządzeniu delegowanym Komisji (UE) 2019/815, a w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych, także gdy zostały one znakowane zgodnie z wymogami tego rozporządzenia (**zgodnie z wybraną przez klienta opcją zawartą w zmienionej w 2021 roku ustawie o rachunkowości**)

ma zastosowanie uchwała KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. nr 1975/32a/2021 w sprawie **KSUA 3001PL** – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”. (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”).

Wymogi dotyczące pisemnego oświadczenia kierownika jednostki związane z ESEF zawarte są w paragrafach **74-75 KSUA 3001PL**. Należy pamiętać o odpowiednim ich uwzględnieniu w oświadczeniu kierownika jednostki.



Polska Izba Biegłych Rewidentów
al. Jana Pawła II 80, 00-175 Warszawa
tel. 22 637 30 81-83
<https://www.pibr.org.pl/>