

Załącznik nr 1.34 do uchwały Nr 3430/52a/2019  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 21 marca 2019 r.

**Material o charakterze edukacyjnym**

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych  
przyjętych  
[uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r. \(zmiany zaznaczone na niebiesko\)](#)**

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 720 (Z)**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 720 (ZMIENIONEGO)**

**OBYWIAZKI BIEGŁEGO REWIDENTA DOTYCZĄCE INNYCH INFORMACJI**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 720 (ZMIENIONY)**  
**OBOWIĄZKI BIEGŁEGO REWIDENTA DOTYCZĄCE INNYCH INFORMACJI**

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

**SPIS TREŚCI**

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres niniejszego MSB .....	1–9
Data wejścia w życie .....	10
<b>Cele</b> .....	11
<b>Definicje</b> .....	12
<b>Wymogi</b>	
Uzyskiwanie innych informacji .....	13
Czytanie i rozpatrywanie innych informacji .....	14–15
Reagowanie, gdy wydaje się, że występuje istotna niespójność lub inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone.....	16
Reagowanie, gdy biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji .....	17–19
Reagowanie, gdy występuje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym lub zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta wymaga uaktualnienia .....	20
Sprawozdawczość .....	21–24
Dokumentacja .....	25
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Definicje .....	A1–A10
Uzyskiwanie innych informacji .....	A11–A22
Czytanie i rozważanie innych informacji .....	A23–A38
Reagowanie, gdy wydaje się, że występuje istotna niespójność lub inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone.....	A39–A43
Reagowanie, gdy biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji .....	A44–A50
Reagowanie, gdy występuje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym lub zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta musi zostać uaktualnione.....	A51
Sprawozdawczość .....	A52–A59
Załącznik 1: Przykłady kwot lub innych pozycji, które mogą być zawarte w innych informacjach	
Załącznik 2: Przykłady sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta związane z innymi informacjami	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 720 (zmieniony) *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*, należy odczytywać w kontekście MSB 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

## Wprowadzenie

### Zakres niniejszego MSB

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) są obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji, bez względu na to, czy są to informacje finansowe, czy niefinansowe (inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na ich temat), zawartych w raporcie rocznym jednostki. Raport roczny jednostki może być pojedynczym dokumentem lub zbiorem dokumentów, które służą temu samemu celowi.
2. Niniejszy MSB został napisany w kontekście badania sprawozdania finansowego przez niezależnego biegłego rewidenta. A zatem, cele biegłego rewidenta opisane w niniejszym MSB mają być rozumiane w kontekście ogólnych celów biegłego rewidenta sformułowanych w paragrafie 11 MSB 200.<sup>1</sup> Wymogi opisane w MSB zostały zaprojektowane, aby umożliwić biegłemu rewidentowi osiągnięcie celów wskazanych w MSB, a przez to ogólnych celów biegłego rewidenta. Opinia biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego nie obejmuje innych informacji, a niniejszy MSB nie wymaga od biegłego rewidenta uzyskania dowodów badania wykraczających poza te wymagane do sformułowania opinii na temat sprawozdania finansowego.
3. Niniejszy MSB wymaga od biegłego rewidenta przeczytania i rozpatrzenia innych informacji, ponieważ inne informacje, które są istotnie niespójne ze sprawozdaniem finansowym lub wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania mogą wskazywać, że występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego lub, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji, z których każde może osłabiać wiarygodność sprawozdania finansowego i sprawozdania biegłego rewidenta na jego temat. Takie istotne zniekształcenia mogą także niewłaściwie wpływać na decyzje gospodarcze użytkowników, dla których sprawozdanie biegłego rewidenta zostało sporządzone.
4. Niniejszy MSB może także ułatwić biegłemu rewidentowi przestrzeganie stosownych wymogów etycznych<sup>2</sup>, które wymagają od biegłego rewidenta unikania bycia świadomie związanym z informacjami, o których biegły rewident uważa, że zawierają istotnie nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd stwierdzenie, stwierdzenia lub informacje przedstawione w sposób nieprzemysłany lub pomijające lub zaciemniające wymagane informacje, gdy takie pominięcie lub zaciemnienie wprowadzałoby w błąd.
5. Inne informacje mogą obejmować kwoty lub inne pozycje, które w zamierzeniu mają być takie same, podsumowujące lub zapewniające większe uszczegółowienie w stosunku do kwot lub innych pozycji w sprawozdaniu finansowym, o których biegły rewident uzyskał wiedzę podczas badania. Inne informacje mogą także obejmować inne sprawy.
6. Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji (innych niż mające zastosowanie obowiązki sprawozdawcze) mają zastosowanie bez względu na to, czy inne informacje zostały uzyskane przez biegłego rewidenta przed lub po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.
7. Niniejszy MSB nie ma zastosowania do:
  - (a) wstępnych komunikatów dotyczących informacji finansowych lub

<sup>1</sup> MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*

<sup>2</sup> Międzynarodowa Rada Standardów Etyki dla Księgowych *Kodeks Etyki dla Zawodowych Księgowych* (Kodeks IESBA), paragraf 110.2

- (b) dokumentów ofertowych papierów wartościowych, w tym prospektów emisyjnych.
8. Obowiązki biegłego rewidenta zgodnie z niniejszym MSB nie stanowią usługi atestacyjnej na temat innych informacji lub nie nakładają na biegłego rewidenta obowiązku upewnienia się na temat innych informacji.
  9. Przepisy prawa lub regulacje mogą nakładać na biegłego rewidenta dodatkowe obowiązki w odniesieniu do innych informacji, które wykraczają poza zakres niniejszego MSB.

#### **Data wejścia w życie**

10. Niniejszy MSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. i później.

#### **Cele**

11. Celami biegłego rewidenta, po przeczytaniu innych informacji, są:
  - (a) rozpatrzenie, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i sprawozdaniem finansowym,
  - (b) rozpatrzenie, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami, a wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania,
  - (c) odpowiednia reakcja, gdy biegły rewident identyfikuje, że takie istotne niespójności wydają się występować lub gdy biegły rewident w inny sposób dowiadyuje się, że inne informacje wydają się istotnie zniekształcone oraz
  - (d) sprawozdawczość zgodna z niniejszym MSB.

#### **Definicje**

12. Dla potrzeb MSB, następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:
  - (a) Raport roczny – dokument lub połączenie dokumentów, sporządzony(-e) zwykle raz w roku przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór zgodnie z prawem, regulacjami lub zwyczajem, którego celem jest zapewnienie właścicielom (lub podobnym interesariuszom) informacji na temat działalności jednostki oraz wyników finansowych i sytuacji finansowej jednostki, jak określono w sprawozdaniu finansowym; raport roczny zawiera lub towarzyszy sprawozdaniu finansowemu i sprawozdaniu biegłego rewidenta na jego temat i zwykle zawiera informacje na temat rozwoju jednostki, jej przyszłych perspektyw oraz ryzyk i niepewności, sprawozdanie organu zarządzającego jednostką oraz raporty obejmujące ład korporacyjny. (Zob. par. A1–A5)
  - (b) Zniekształcenie innych informacji – zniekształcenie innych informacji występuje, gdy inne informacje są nieprawidłowo przedstawione lub w inny sposób wprowadzają w błąd (w tym, pomijają lub zaciemniają informacje niezbędne dla właściwego zrozumienia zagadnienia ujawnionego w innych informacjach). (Zob. par. A6–A7)
  - (c) Inne informacje – informacje finansowe lub niefinansowe (inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat) zawarte w raporcie rocznym jednostki. (Zob. par. A8–A10)

## Wymogi

### Uzyskiwanie innych informacji

13. Biegły rewident\*: (zob. par. A11–A22)
- (a) określa, poprzez rozmowę z kierownikiem jednostki, który(-e) dokument(-y) składa(-ją) się na raport roczny, oraz planowany przez jednostkę sposób i czas publikacji takiego(-ch) dokumentu(-ów),
  - (b) dokonuje odpowiednich ustaleń z kierownikiem jednostki, aby uzyskać w odpowiednim czasie i, jeżeli to możliwe, przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, ostatnią wersję dokumentu(-ów) składającego(-ych) się na raport roczny oraz
  - (c) gdy niektóre lub wszystkie dokumenty ustalone w (a) nie będą dostępne do daty sprawozdania biegłego rewidenta, zwraca się do kierownika jednostki o przedstawienie pisemnego oświadczenia, że ostatnia wersja dokumentu(-ów) zostanie przekazana biegłemu rewidentowi, gdy będzie dostępna, i przed jego(ich) publikacją przez jednostkę, tak aby biegły rewident mógł zakończyć procedury wymagane przez niniejszy MSB. (Zob. par. A22)

### Czytanie i rozpatrywanie innych informacji

14. Biegły rewident czyta inne informacje i podczas tej czynności: (zob. par. A23–A24)
- (a) rozpatruje czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami, a sprawozdaniem finansowym; jako podstawę dla tych rozważań biegły rewident, aby ocenić ich spójność, porównuje wybrane kwoty lub inne pozycje w innych informacjach (które w zamierzeniu mają być takie same, podsumowujące lub zapewniające większe uszczegółowienie niż kwoty lub inne pozycje w sprawozdaniu finansowym) z takimi kwotami lub innymi pozycjami w sprawozdaniu finansowym, oraz (zob. par. A25–A29)
  - (b) rozpatruje czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami, a wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania w kontekście uzyskanych dowodów badania i wniosków wyciągniętych podczas badania. (Zob. par. A30–A36)
15. Podczas czytania innych informacji zgodnie z paragrafem 14, biegły rewident pozostaje wyczulony na przesłanki wskazujące, że inne informacje nie powiązane ze sprawozdaniem finansowym lub wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania wydają się być istotnie zniekształcone. (Zob. par. A24, A37–A38)

### Reagowanie, gdy wydaje się, że występuje istotna niespójność lub inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone

16. Jeżeli biegły rewident identyfikuje, że wydaje się, że występuje istotna niespójność (lub dowiaduje się, że inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone), omawia kwestię z kierownikiem jednostki i jeżeli to konieczne, przeprowadza inne procedury, aby stwierdzić, czy: (zob. par. A39–A43)
- (a) występuje istotne zniekształcenie innych informacji,
  - (b) występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego lub
  - (c) zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia wymaga uaktualnienia.

---

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

### **Reagowanie, gdy biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji**

17. Jeżeli biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji, zwraca się do kierownika jednostki o skorygowanie innych informacji. Jeżeli kierownik jednostki:
  - (a) zgadza się dokonać korekty, biegły rewident ustala, czy korekta została dokonana lub
  - (b) odmawia dokonania korekty, biegły rewident przedstawia tę sprawę osobom sprawującym nadzór i zwraca się o dokonanie korekty.
18. Jeżeli biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie w innych informacjach uzyskanych przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, a inne informacje nie zostały skorygowane po przedstawieniu informacji na ten temat osobom sprawującym nadzór, biegły rewident podejmuje odpowiednie działania, w tym: (zob. par. A44)
  - (a) rozpatrzenie skutków dla sprawozdania biegłego rewidenta i poinformowanie osób sprawujących nadzór o tym, w jaki sposób planuje odnieść się do istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zobacz paragraf 22(e)(ii)) lub (zob. par. A45)
  - (b) wycofanie się ze zlecenia, gdy wycofanie jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie prawem lub regulacjami. (Zob. par. A46–A47)
19. Jeżeli biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie w innych informacjach uzyskanych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident:
  - (a) jeżeli te inne informacje zostały skorygowane, przeprowadza procedury konieczne w danych okolicznościach lub (zob. par. A48)
  - (b) jeżeli te inne informacje nie zostały skorygowane po przedstawieniu informacji na ten temat osobom sprawującym nadzór, podejmuje odpowiednie działania rozpatrując prawa i obowiązki biegłego rewidenta określone przepisami prawa, w celu odpowiedniego wskazania na nieskorygowane istotne zniekształcenia użytkownikom, dla których sprawozdanie biegłego rewidenta zostało sporządzone. (Zob. par. A49–A50)

### **Reagowanie, gdy występuje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym lub zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta wymaga uaktualnienia**

20. Jeżeli, w wyniku przeprowadzenia procedur opisanych w paragrafach 14–15, biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym lub zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia wymaga uaktualnienia, biegły rewident reaguje odpowiednio, zgodnie z innymi MSB. (Zob. par. A51)

### **Sprawozdawczość**

21. Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odrębną sekcję z tytułem “Inne informacje” lub innym odpowiednim nagłówkiem, gdy, w dacie sprawozdania biegłego rewidenta:
  - (a) dla badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie, biegły rewident uzyskał lub oczekuje uzyskania innych informacji lub
  - (b) dla badania sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, biegły rewident uzyskał niektóre lub wszystkie spośród innych informacji. (Zob. par. A52)
22. Gdy w sprawozdaniu biegłego rewidenta wymagane jest zawarcie sekcji Inne informacje zgodnie z paragrafem 21, sekcja ta zawiera: (zob. par. A53)
  - (a) oświadczenie, że kierownik jednostki jest odpowiedzialny za inne informacje,
  - (b) identyfikację:
    - (i) innych informacji, jeżeli jakiegokolwiek występują, uzyskanych przez biegłego rewidenta przed datą sprawozdania biegłego rewidenta oraz

- (ii) dla badania sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie, innych informacji, jeżeli jakiegokolwiek występują, oczekiwanych do uzyskania po dacie sprawozdania biegłego rewidenta,
  - (c) oświadczenie, że opinia biegłego rewidenta nie obejmuje innych informacji i, odpowiednio, że biegły rewident nie wyraża (lub nie wyrazi) opinii z badania, ani wniosku atestacyjnego na ich temat w jakiegokolwiek formie,
  - (d) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej z przeczytaniem, rozpatrzeniem i sprawozdawczością na temat innych informacji wymaganych przez niniejszy MSB oraz
  - (e) gdy inne informacje zostały uzyskane przed datą sprawozdania biegłego rewidenta albo:
    - (i) oświadczenie, że biegły rewident nie ma nic do zaraportowania, albo
    - (ii) jeżeli biegły rewident stwierdził, że występuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji, oświadczenie, opisujące nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji.
23. Gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną zgodnie z MSB 705 (zmienionym),<sup>3</sup> biegły rewident rozpatruje skutki sprawy wywołującej modyfikację opinii dla oświadczenia wymaganego w paragrafie 22(e). (Zob. par. A54–A58)

#### *Sprawozdawczość wymagana przez prawo lub regulacje*

24. Jeżeli prawo lub regulacje określonego systemu prawnego wymagają od biegłego rewidenta, odniesienia się do innych informacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta z zastosowaniem określonej formy lub sformułowania, sprawozdanie biegłego rewidenta odnosi się do Międzynarodowych Standardów Badania tylko, jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera co najmniej: (zob. par. A59)
- (a) identyfikację innych informacji uzyskanych przez biegłego rewidenta przed datą sprawozdania biegłego rewidenta,
  - (b) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta w odniesieniu do innych informacji oraz
  - (c) wyraźne oświadczenie dotyczące efektów pracy biegłego rewidenta dla tego celu.

#### **Dokumentacja**

25. Odnosząc się do wymogów MSB 230<sup>4</sup>, które mają zastosowanie do niniejszego MSB, biegły rewident włącza do dokumentacji badania:
- (a) dokumentację procedur przeprowadzonych zgodnie z niniejszym MSB i
  - (b) ostateczną wersję innych informacji, w odniesieniu do których biegły rewident przeprowadził prace wymagane przez niniejszy MSB.

\*\*\*

#### **Zastosowanie i inne materiały objaśniające**

#### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

#### **Definicje**

##### *Raport roczny (zob. par. 12(a))*

- A1. Prawo, regulacje lub zwyczaj mogą definiować zawartość raportu rocznego oraz nazwę, która się do niego odnosi, dla jednostek w określonym systemie prawnym; jednakże, treść i nazwa mogą się różnić w ramach systemu prawnego oraz pomiędzy systemami prawnymi.

<sup>3</sup> MSB 705 (zmieniony), *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

<sup>4</sup> MSB 230, *Dokumentacja badania*, paragrafy 8–11

- A2. Raport roczny jest zwykle sporządzany w ujęciu rocznym. Jednakże, gdy sprawozdanie finansowe podlegające badaniu jest sporządzane za okres sprawozdawczy krótszy lub dłuższy niż rok, raport roczny może być także sporządzony i obejmować ten sam okres sprawozdawczy co sprawozdanie finansowe.
- A3. W niektórych przypadkach raport roczny jednostki może być jednym dokumentem i odnosi się do niego tytuł „raport roczny” lub jakiś inny tytuł. W innych przypadkach prawo, regulacje lub zwyczaj wymagają od jednostki raportowania właścicielom (lub podobnym interesariuszom) informacji na temat działalności jednostki i wyników finansowych jednostki i sytuacji finansowej jednostki określonych w sprawozdaniu finansowym (tj. raporcie rocznym) w formie pojedynczego dokumentu lub w formie dwóch lub więcej odrębnych dokumentów, które w połączeniu służą temu samemu celowi. Na przykład, zależnie od prawa, regulacji lub zwyczaju w określonym systemie prawnym, jeden lub więcej następujących dokumentów może tworzyć część raportu rocznego:
- sprawozdanie z działalności, komentarz kierownika jednostki lub przegląd operacyjny lub finansowy lub podobne sprawozdania sporządzone przez osoby sprawujące nadzór (na przykład sprawozdanie rady nadzorczej),
  - oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej,
  - oświadczenie o ładzie korporacyjnym,
  - sprawozdania z kontroli wewnętrznej i oceny ryzyka.
- A4. Raport roczny może zostać udostępniony użytkownikom w formie drukowanej lub elektronicznie, w tym na stronie internetowej jednostki. Dokument (lub połączenie dokumentów) może spełniać definicję raportu rocznego, bez względu na sposób, w jaki został on udostępniony użytkownikom.
- A5. Raport roczny różni się rodzajem, celem i zawartością od innych sprawozdań, takich jak sprawozdanie sporządzone, aby zaspokoić potrzeby informacyjne określonej grupy interesariuszy lub sprawozdanie sporządzone, aby przestrzegać określonego regulacyjnego celu sprawozdawczego (nawet, gdy jest wymagane, aby takie sprawozdanie było publicznie dostępne). Przykłady sprawozdań, które, gdy zostaną opublikowane jako odrębne dokumenty, nie są zwykle częścią zbioru dokumentów, które składają się na raport roczny (zgodnie z prawem, regulacjami lub zwyczajem), i które przez to nie są innymi informacjami objętymi zakresem niniejszego MSB, obejmują:
- odrębne sprawozdania branżowe lub regulacyjne (na przykład sprawozdania adekwatności kapitałowej), takie jak mogą być sporządzane w branży bankowej, ubezpieczeniowej i emerytalnej,
  - sprawozdania w zakresie społecznej odpowiedzialności biznesu,
  - raporty zrównoważonego rozwoju,
  - raporty na temat różnorodności i równych szans,
  - raporty dotyczące odpowiedzialności za produkt,
  - raporty dotyczące praktyk zatrudnienia i warunków pracy,
  - raporty dotyczące praw człowieka.

*Zniekształcenie innych informacji (zob. par. 12(b))*

- A6. Gdy określona sprawa jest ujawniona w innych informacjach, inne informacje mogą pomijać lub zaciemniać informacje, które są niezbędne dla właściwego zrozumienia tej sprawy. Na przykład, jeżeli inne informacje mają na celu odniesienie się do kluczowych wskaźników działalności zastosowanych przez kierownika jednostki, wtedy pominięcie kluczowego wskaźnika działalności stosowanego przez kierownika jednostki mogłoby wskazywać, że inne informacje wprowadzają w błąd.

- A7. Ramowe założenia mające zastosowanie do innych informacji mogą obejmować koncepcję istotności. Jeżeli tak jest, to mogą one stanowić punkt odniesienia dla biegłego rewidenta podczas dokonywania osądów dotyczących istotności zgodnie z niniejszym MSB. W wielu przypadkach jednak, może nie być żadnych odnośnych ramowych założeń, które zawierają omówienie koncepcji istotności w sposób odpowiedni do innych informacji. W takich okolicznościach następujące cechy stanowią dla biegłego rewidenta punkt odniesienia podczas ustalania czy zniekształcenie innych informacji jest istotne:
- istotność jest rozpatrywana w kontekście powszechnych potrzeb informacyjnych użytkowników jako grupy; oczekuje się, że użytkownikami innych informacji są te same osoby, co użytkownicy sprawozdania finansowego, ponieważ oczekuje się, że tacy użytkownicy czytają inne informacje, aby mieć kontekst dla sprawozdania finansowego,
  - osądy czy dane zniekształcenie jest istotne, czy nie, biorą pod uwagę specyficzne okoliczności zniekształcenia przy rozpatrywaniu, czy wpływ nieskorygowanego zniekształcenia wpłynąłby na użytkowników; nie wszystkie zniekształcenia wpłyną na decyzje gospodarcze użytkowników,
  - przy ocenie, czy dane zniekształcenie jest istotne, czy nie, bierze się pod uwagę zarówno czynniki jakościowe, jak i ilościowe; a zatem, ocena taka może brać pod uwagę rodzaj, jak i wielkość pozycji, do których odnoszą się inne informacje w kontekście raportu rocznego jednostki.

*Inne informacje (zob. par. 12(c))*

- A8. Załącznik 1 zawiera przykłady kwot lub innych pozycji, które mogą być przedstawione w innych informacjach.
- A9. W niektórych przypadkach mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać określonych ujawnień, ale zezwalać na ich usytuowanie poza sprawozdaniem finansowym.<sup>5</sup> Ponieważ takie ujawnienia są wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, stanowią one część sprawozdania finansowego. Odpowiednio, nie stanowią one innych informacji dla celów niniejszego MSB.
- A10. Tagi eXtensible Business Reporting Language (XBRL) nie stanowią innych informacji zdefiniowanych w niniejszym MSB.

**Uzyskiwanie innych informacji (zob. par. 13)**

- A11. Ustalenie, który(-e) dokument(-y) jest lub składają się na raport roczny często jednoznacznie wynika z przepisów prawa, regulacji lub zwyczaju. W wielu przypadkach kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór mogły zwyczajowo publikować pakiet dokumentów, które razem składają się na raport roczny lub mogły zobowiązać się do dokonania tego. W niektórych przypadkach jednakże, może nie być jasne, który(-e) dokument(-y) jest lub składa się na raport roczny. W takich przypadkach czas sporządzenia i cel dokumentów (oraz dla kogo zostały przeznaczone) są czynnikami, które mogą być stosowne dla ustalenia przez biegłego rewidenta, który(-e) dokument(-y) jest lub składają się na raport roczny.
- A12. Gdy raport roczny jest tłumaczony na inne języki ze względu na prawo lub regulacje (tak jak może to wystąpić, gdy system prawny ma więcej niż jeden język urzędowy) lub, gdy wiele

<sup>5</sup> Na przykład, Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 7, *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*, zezwala, aby pewne ujawnienia wymagane przez MSSF albo zostały podane w sprawozdaniu finansowym, albo włączone poprzez odniesienia krzyżowe ze sprawozdania finansowego do niektórych innych sprawozdań, takich jak komentarz kierownika jednostki lub raport ryzyka, które są dostępne dla użytkowników sprawozdania finansowego na tych samych zasadach, co sprawozdanie finansowe i w tym samym czasie.

“raportów rocznych” jest sporządzanych zgodnie z różnymi systemami prawnymi (na przykład, gdy jednostka jest notowana na giełdzie w więcej niż jednym systemie prawnym), konieczne może być rozpatrzenie, czy jeden lub więcej spośród “raportów rocznych” tworzy część innych informacji. Wytyczne w tym zakresie mogą znajdować się w lokalnym prawie lub regulacjach.

- A13. Kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór jest( są) odpowiedzialny(-e) za sporządzenie raportu rocznego. Biegły rewident może przedstawiać kierownikowi jednostki lub osobom sprawującym nadzór:
- oczekiwania biegłego rewidenta w odniesieniu do uzyskania ostatecznej wersji raportu rocznego (w tym wszystkich dokumentów, które razem składają się na raport roczny) w odpowiednim czasie przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, tak aby biegły rewident mógł zakończyć procedury wymagane przez niniejszy MSB przed datą sprawozdania biegłego rewidenta lub, jeżeli nie jest to możliwe, tak szybko jak jest to wykonalne i w każdym przypadku przed publikacją takich informacji przez jednostkę,
  - możliwe skutki, gdy inne informacje są uzyskane po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.
- A14. Przekazanie informacji, do którego odnosi się paragraf A13 może być szczególnie wskazane w przypadku:
- pierwszego zlecenia badania,
  - gdy wystąpiła zmiana kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór,
  - gdy oczekuje się, że inne informacje zostaną uzyskane po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.
- A15. Gdy osoby sprawujące nadzór mają zatwierdzić inne informacje przed ich publikacją przez jednostkę, ostateczną wersją innych informacji jest ta, która została zatwierdzona do publikacji przez osoby sprawujące nadzór.
- A16. W niektórych przypadkach raport roczny jednostki może być pojedynczym dokumentem do publikacji zgodnie z prawem lub regulacjami lub praktyką sprawozdawczości jednostki, zaraz po okresie sprawozdawczym jednostki, tak że jest on dostępny dla biegłego rewidenta przed datą sprawozdania biegłego rewidenta. W innych przypadkach publikacja takiego dokumentu może być wymagana dopiero w późniejszym terminie lub w czasie wybranym przez jednostkę. Mogą wystąpić okoliczności, gdy raport roczny jednostki jest połączeniem dokumentów, z których każdy jest przedmiotem innych wymogów lub praktyki sprawozdawczej stosowanej przez jednostkę w zakresie terminu ich publikacji.
- A17. Mogą wystąpić okoliczności, gdy na datę sprawozdania biegłego rewidenta jednostka rozpatruje opracowanie dokumentu, który może być częścią raportu rocznego jednostki (na przykład dobrowolny raport dla interesariuszy), ale kierownik jednostki nie jest w stanie potwierdzić biegłemu rewidentowi celu lub czasu sporządzenia takiego dokumentu. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie ustalić celu lub czasu sporządzenia takiego dokumentu, dokument nie jest uważany za inne informacje dla celów niniejszego MSB.
- A18. Uzyskanie innych informacji w odpowiednim czasie przed datą sprawozdania biegłego rewidenta umożliwia wszelkie poprawki, których dokonanie w sprawozdaniu finansowym, sprawozdaniu biegłego rewidenta lub w innych informacjach uznano za konieczne przed ich publikacją. Umowa o badanie<sup>6</sup> może odnosić się do umowy z kierownikiem jednostki, aby udostępnić biegłemu rewidentowi inne informacje w odpowiednim czasie, a jeżeli to możliwe przed datą sprawozdania biegłego rewidenta.

---

<sup>6</sup> MSB 210, *Uzgadnianie warunków zlecenia badania*, paragraf A24

- A19. Gdy inne informacje są udostępniane użytkownikom tylko poprzez stronę internetową jednostki, wówczas stosownym dokumentem, na którym biegły rewident przeprowadzałby procedury zgodnie z niniejszym MSB jest raczej wersja innych informacji uzyskana od jednostki, a nie ta uzyskana bezpośrednio ze strony internetowej jednostki. Biegły rewident nie ma obowiązku zgodnie z niniejszym MSB, poszukiwania innych informacji, w tym innych informacji, które mogą znajdować się na stronie internetowej jednostki, ani przeprowadzania jakichkolwiek procedur, aby potwierdzić, że te inne informacje są właściwie przedstawione na stronie internetowej jednostki lub w inny sposób zostały odpowiednio przekazane lub przedstawione elektronicznie.
- A20. Nie jest zabronione, aby biegły rewident opatrzył odpowiednią datą lub wydał sprawozdanie biegłego rewidenta, jeżeli nie uzyskał niektórych lub wszystkich innych informacji.
- A21. Nie wymaga się od biegłego rewidenta aktualizacji procedur przeprowadzonych zgodnie z paragrafami 6 i 7 MSB 560<sup>7</sup>, gdy inne informacje są uzyskane po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.
- A22. MSB 580<sup>8</sup> ustanawia wymogi i zapewnia wytyczne na temat zastosowania pisemnych oświadczeń. Pisemne oświadczenie, wymagane w paragrafie 13(c), dotyczące innych informacji, które będą dostępne tylko po dacie sprawozdania biegłego rewidenta w zamierzeniu ma pomóc biegłemu rewidentowi zakończyć procedury wymagane przez niniejszy MSB w odniesieniu do takich informacji. Ponadto, biegły rewident może uznać za przydatne zwrócenie się o inne pisemne oświadczenia, na przykład dotyczące tego, że:
- kierownik jednostki poinformował biegłego rewidenta o wszystkich dokumentach, które zamierza opublikować, które mogą zawierać inne informacje,
  - sprawozdanie finansowe i wszelkie inne informacje uzyskane przez biegłego rewidenta przed datą sprawozdania biegłego rewidenta są spójne ze sobą, a inne informacje nie zawierają żadnych istotnych zniekształceń oraz
  - w odniesieniu do innych informacji, których biegły rewident nie uzyskał przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, że kierownik jednostki zamierza sporządzić i opublikować, takie inne informacje oraz oczekiwany termin ich publikacji.

#### **Czytanie i rozpatrywanie innych informacji (zob. par. 14–15)**

#### **Czytanie i rozważanie innych informacji (Zob. par. 14–15)**

- A23. MSB 200<sup>9</sup> wymaga od biegłego rewidenta zaplanowania i przeprowadzenia badania zachowując zawodowy sceptycyzm. Zachowywanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie czytania i rozpatrywania innych informacji obejmuje, na przykład, rozpoznanie, że kierownik jednostki może być nadmiernie optymistyczny odnośnie powodzenia jego planów, oraz zachowanie czujności wobec informacji, które mogą być niespójne:
- (a) ze sprawozdaniem finansowym lub
  - (b) z wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania.
- A24. Zgodnie z MSB 220,<sup>10</sup> od kluczowego biegłego rewidenta wymaga się wzięcia odpowiedzialności za kierowanie, nadzór i przeprowadzenie zlecenia badania zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi. W kontekście niniejszego MSB, czynniki, które mogą zostać wzięte pod uwagę podczas dobierania właściwych członków zespołu wykonującego zlecenie, w celu spełnienia wymogów paragrafów 14–15, obejmują:

<sup>7</sup> MSB 560, *Późniejsze zdarzenia*

<sup>8</sup> MSB 580, *Pisemne oświadczenia*

<sup>9</sup> MSB 200, paragraf 15

<sup>10</sup> MSB 220, *Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych*, paragraf 15(a)

- relatywne doświadczenie członków zespołu wykonującego zlecenie,
- czy członkowie zespołu wykonującego zlecenie, którym mają być przypisane zadania, mają stosowną wiedzę uzyskaną podczas badania, aby zidentyfikować niespójności pomiędzy innymi informacjami i tą wiedzą,
- stopień osądu wymaganego przy stosowaniu wymogów paragrafów 14–15; na przykład, przeprowadzenie procedur, aby ocenić spójność kwot w innych informacjach, które w zamierzeniu mają być takie same jak kwoty w sprawozdaniu finansowym, może zostać wykonane przez mniej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie,
- czy, w przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, konieczne jest kierowanie zapytań do biegłego rewidenta części składowej podczas analizowania innych informacji związanych z tą częścią składową.

*Rozpatrywanie, czy wystąpiła istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i sprawozdaniem finansowym (zob. par. 14(a))*

- A25. Inne informacje mogą zawierać kwoty lub inne pozycje, które w zamierzeniu mają być takie same, podsumowujące lub zapewniające większe uszczegółowienie jak kwoty lub inne pozycje w sprawozdaniu finansowym. Przykłady takich kwot lub innych pozycji mogą obejmować:
- tabele, schematy lub wykresy zawierające fragmenty ze sprawozdania finansowego,
  - ujawnienia zapewniające większe uszczegółowienie salda lub konta wykazanego w sprawozdaniu finansowym, takiego jak “Przychody ze sprzedaży za 20X1 r. składały się z XXX milionów przychodów ze sprzedaży produktu X oraz YYY milionów przychodów ze sprzedaży produktu Y”,
  - opisy wyników finansowych, takie jak “Koszty badań i rozwoju ogółem wyniosły XXX w 20X1 r.”.
- A26. Oceniając spójność wybranych kwot lub innych pozycji w innych informacjach ze sprawozdaniem finansowym, od biegłego rewidenta nie wymaga się porównywania wszystkich kwot lub innych pozycji w innych informacjach, które w zamierzeniu mają być takie same, podsumowujące lub zapewniające większe uszczegółowienie jak kwoty lub inne pozycje w sprawozdaniu finansowym, z takimi kwotami lub innymi pozycjami w sprawozdaniu finansowym.
- A27. Wybieranie kwot lub innych pozycji do porównania jest kwestią zawodowego osądu. Czynniki mające związek z tym osądem obejmują:
- znaczenie kwoty lub innej pozycji w kontekście, w jakim jest ona zaprezentowana, który może wpływać na wagę, którą użytkownicy przywiązałyby do kwoty lub innej pozycji (na przykład, kluczowy wskaźnik lub kwota),
  - jeżeli są wyrażone liczbowo, względna wielkość kwoty w porównaniu z kontami lub pozycjami w sprawozdaniu finansowym lub innymi informacjami, do których nawiązują,
  - wrażliwość określonej kwoty lub innej pozycji w innych informacjach, na przykład pozycje dotyczące płatności opartych na akcjach dla wyższego kierownictwa.
- A28. Ustalanie rodzaju i zakresu procedur, w celu spełnienia wymogu opisanego w paragrafie 14(a) jest kwestią zawodowego osądu, biorąc pod uwagę fakt, że obowiązki biegłego rewidenta wynikające z niniejszego MSB nie stanowią usługi atestacyjnej dotyczącej innych informacji ani nie nakładają obowiązku uzyskania zapewnienia w stosunku do innych informacji. Przykłady takich procedur obejmują:
- dla informacji, które w zamierzeniu mają być takie same jak informacje w sprawozdaniu finansowym, porównanie informacji do sprawozdania finansowego,

- dla informacji, które w zamierzeniu mają oznaczać to samo, co ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, porównanie używanych słów i rozważenie znaczenia różnic w użytych sformułowaniach oraz czy takie różnice sugerują inne znaczenie,
- uzyskanie uzgodnienia kwoty w innych informacjach do kwoty w sprawozdaniu finansowym od kierownika jednostki oraz:
  - porównanie pozycji uzgadniających do sprawozdania finansowego i innych informacji oraz
  - sprawdzenie czy kalkulacje w uzgodnieniu są arytmetycznie poprawne.

A29. Ocena spójności wybranych kwot lub innych pozycji w innych informacjach ze sprawozdaniem finansowym obejmuje, gdy to stosowne biorąc pod uwagę rodzaj innych informacji, sposób ich zaprezentowania w porównaniu do sprawozdania finansowego.

~~Rozpatrywanie, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania (zob. par. 14(b))~~

~~Rozważanie, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania (Zob. par. 14(b))~~

A30. Inne informacje mogą obejmować kwoty lub pozycje, które mają związek z wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania (inną niż ta opisana w paragrafie 14(a)). Przykłady takich kwot lub pozycji mogą obejmować:

- ujawnienie dotyczące liczby wytworzonych produktów lub tabela podsumowująca taką produkcję w podziale na regiony geograficzne,
- stwierdzenie, że “Spółka wprowadziła w trakcie roku produkt X i produkt Y”,
- podsumowanie lokalizacji głównych działalności jednostki, takie jak “główne centrum działalności jednostki znajduje się w kraju X, ale prowadzi ona działalność także w krajach Y i Z.”

~~A31. Wiedza biegłego rewidenta uzyskana podczas badania obejmuje zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, w tym kontrolę wewnętrzną jednostki, uzyskane zgodnie z MSB 315 (zmienionym).<sup>11</sup> MSB 315 (zmieniony) określa wymagane od biegłego rewidenta zrozumienie, które obejmuje uzyskanie zrozumienia takich kwestii jak:~~

- ~~(a) — stosowne branżowe, regulacyjne i inne zewnętrzne czynniki,~~
- ~~(b) — rodzaj jednostki,~~
- ~~(c) — wybór i stosowane przez jednostkę zasady (polityki) rachunkowości,~~
- ~~(d) — cele i strategię jednostki,~~
- ~~(e) — pomiar i przegląd wyników finansowych jednostki oraz~~
- ~~(f) — kontrola wewnętrzna jednostki.~~

A31. Wiedza biegłego rewidenta uzyskana podczas badania obejmuje zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki, uzyskane zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.)<sup>12</sup>. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) określa wymagane przez biegłego rewidenta zrozumienie, które obejmuje takie kwestie, jak uzyskanie zrozumienia:

- (a) struktury organizacyjnej jednostki, struktury właścicielskiej i ładu korporacyjnego oraz jej modelu biznesowego, w tym zakresu, w jakim model biznesowy włącza wykorzystanie IT,
- (b) stosownej branży, regulacyjnych i innych zewnętrznych czynników,

<sup>11</sup> MSB 315 (zmieniony), Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia, paragrafy 11–12

<sup>12</sup> MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”, paragrafy 19–27

- (c) stosownych miar wykorzystywanych, wewnątrz i zewnątrz, do oceny wyników finansowych jednostki,
  - (d) kontrola wewnętrzna jednostki.
- A32. Wiedza biegłego rewidenta uzyskana podczas badania może także obejmować sprawy, które mają charakter prospektywny. Takie kwestie mogą obejmować, na przykład, perspektywy biznesowe i przyszłe przepływy pieniężne, które biegły rewident rozpatrywał podczas dokonywania oceny założeń zastosowanych przez kierownika jednostki podczas przeprowadzania testów na utratę wartości dotyczących wartości niematerialnych, takich jak wartość firmy lub podczas dokonywania oceny osądu kierownika jednostki co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
- A33. Rozpatrując, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania, biegły rewident może skupić się na tych sprawach w innych informacjach, które są wystarczająco ważne, aby zniekształcenie innych informacji w powiązaniu z tą sprawą mogło być istotne.
- A34. W odniesieniu do wielu spraw w innych informacjach, przypomnienie przez biegłego rewidenta uzyskanych dowodów badania i wyciągniętych wniosków podczas badania może być wystarczające, aby umożliwić biegłemu rewidentowi rozpatrzenie, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania. Im biegły rewident jest bardziej doświadczony i bardziej zaznajomiony z kluczowymi aspektami badania, tym bardziej prawdopodobne jest, że przypomnienie przez biegłego rewidenta stosownych spraw będzie wystarczające. Na przykład, biegły rewident może być w stanie rozpatrzyć, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania w świetle przypomnienia sobie rozmów przeprowadzonych z kierownikiem jednostki lub osobami sprawującymi nadzór lub ustaleń z procedur wykonanych podczas badania, takich jak czytanie protokołów z posiedzeń zarządu, bez konieczności podejmowania dalszych działań.
- A35. Biegły rewident może ustalić, że odniesienie do stosownej dokumentacji badania lub skierowanie zapytań do odpowiednich członków zespołu przeprowadzającego zlecenie lub biegłych rewidentów części składowych jest odpowiednią podstawą rozważań biegłego rewidenta, czy występuje istotna niespójność. Na przykład:
- gdy inne informacje opisują plan wstrzymania głównej linii produktowej oraz, pomimo że biegły rewident jest świadomy planowanego wstrzymania, biegły rewident może skierować zapytania do odpowiednich członków zespołu przeprowadzającego zlecenie, którzy wykonali procedury badania w tym obszarze, jako pomoc w rozważeniu czy opis jest istotnie niespójny z wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania,
  - gdy inne informacje opisują ważne szczegóły pozwu sądowego, którym zajmowano się podczas badania, ale biegły rewident nie może ich sobie przypomnieć w wystarczającym stopniu, konieczne może być odniesienie się do dokumentacji badania, która streszcza takie szczegóły w celu przypomnienia.
- A36. Czy, a jeżeli tak, zakres w jakim biegły rewident odnosi się do stosownej dokumentacji badania lub kieruje zapytania do odpowiednich członków zespołu przeprowadzającego zlecenie lub odpowiednich biegłych rewidentów części składowych jest kwestią zawodowego osądu. Konieczne może okazać się jednak odniesienie się do stosownej dokumentacji badania lub skierowanie zapytań do odpowiednich członków zespołu przeprowadzającego zlecenie lub stosownych biegłych rewidentów części składowych dotyczących wszystkich spraw zawartych w innych informacjach.

*Pozostawanie wyczulonym na inne przesłanki, że inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone (zob. par. 15)*

- A37. Inne informacje mogą obejmować omówienie spraw, które nie są powiązane ze sprawozdaniem finansowym i mogą także wykraczać poza wiedzę biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania. Na przykład, inne informacje mogą obejmować sprawozdania na temat emisji gazów cieplarnianych przez jednostkę.
- A38. Pozostawanie wyczulonym na inne wskazówki, że inne informacje niepowiązane ze sprawozdaniem finansowym lub wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania wydają się być istotnie zniekształcone pomagają biegłemu rewidentowi w przestrzeganiu stosownych wymogów etycznych, które wymagają od biegłego rewidenta unikania bycia świadomie kojarzonym z innymi informacjami, które biegły rewident uważa za zawierające istotnie nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd stwierdzenia, stwierdzenia przedstawione w sposób nieprzemysłany lub pomijające lub zaciemniające wymagane informacje, tak że inne informacje wprowadzają w błąd.<sup>13</sup> Pozostawanie wyczulonym na inne przesłanki, że inne informacje wydają się istotnie zniekształcone mogłoby potencjalnie skutkować zidentyfikowaniem przez biegłego rewidenta takich spraw, jak:
- różnice pomiędzy innymi informacjami i wiedzą ogólną, oprócz wiedzy uzyskanej podczas badania, członka zespołu przeprowadzającego zlecenie czytającego inne informacje, które prowadzą biegłego rewidenta do uznania, że inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone lub
  - wewnętrzna niespójność w innych informacjach, która prowadzi biegłego rewidenta do uznania, że inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone.

**Reagowanie, gdy wydaje się, że występuje istotna niespójność lub inne informacje wydają się być istotnie zniekształcone (zob. par. 16)**

- A39. Rozmowa biegłego rewidenta z kierownikiem jednostki na temat istotnej niespójności (lub innych informacji, które wydają się być istotnie zniekształcone) może obejmować zwrócenie się do kierownika jednostki o dostarczenie uzasadnień będących podstawą oświadczeń kierownika jednostki w innych informacjach. Na podstawie dalszych informacji lub wyjaśnień kierownika jednostki biegły rewident może być przekonany, że inne informacje nie są istotnie zniekształcone. Na przykład, kierownik jednostki może w wystarczający i racjonalny sposób wyjaśnić przyczyny istniejących różnic w osądzie.
- A40. Rozmowa z kierownikiem jednostki może jednak zapewnić dalsze informacje, wspierające wniosek biegłego rewidenta, że istotne zniekształcenie innych informacji występuje.
- A41. Podawanie w wątpliwość kwestii związanych z osądem kierownika jednostki może okazać się trudniejsze dla biegłego rewidenta niż tych o charakterze faktograficznym. Mogą wystąpić okoliczności, gdy biegły rewident uznaje, że inne informacje zawierają oświadczenie, które nie jest spójne ze sprawozdaniem finansowym lub wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania. Te okoliczności mogą wzbudzać wątpliwości odnośnie innych informacji, sprawozdania finansowego lub wiedzy biegłego rewidenta uzyskanej podczas badania.
- A42. Ponieważ zakres istotnych zniekształceń innych informacji jest potencjalnie duży, rodzaj i zakres innych procedur, które biegły rewident może przeprowadzić, aby stwierdzić, czy występuje istotne zniekształcenie innych informacji jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta w danych okolicznościach.

<sup>13</sup> Kodeks IESBA, paragraf 110.2

- A43. Gdy sprawa jest niezwiązana ze sprawozdaniem finansowym lub wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania, biegły rewident może nie być w stanie w pełni ocenić odpowiedzi kierownika jednostki na zapytania biegłego rewidenta. Niemniej jednak, na podstawie dalszych informacji lub wyjaśnień kierownika jednostki, lub w następstwie zmian dokonanych przez kierownika jednostki w innych informacjach, biegły rewident może być przekonany, że istotna niespójność wydaje się już nie występować lub że inne informacje nie wydają się już istotnie zniekształcone. Gdy biegły rewident nie jest w stanie stwierdzić, że istotna niespójność wydaje się już nie występować lub, że inne informacje nie wydają się już istotnie zniekształcone, biegły rewident może wystąpić do kierownika jednostki o skonsultowanie się z wykwalifikowaną stroną trzecią (na przykład, ekspertem powołanym przez kierownika jednostki lub doradcą prawnym). W określonych przypadkach, po rozpatrzeniu konsultacji kierownika jednostki, biegły rewident może nie być w stanie stwierdzić, czy występuje istotne zniekształcenie innych informacji, czy nie. Działania, które biegły rewident może wtedy podjąć obejmują jedno lub więcej z poniższych:
- uzyskanie porady od doradcy prawnego biegłego rewidenta,
  - rozpatrzenie skutków dla sprawozdania biegłego rewidenta, na przykład, czy opisywać okoliczności, gdy występuje ograniczenie nałożone przez kierownika jednostki lub
  - wycofanie się z badania, gdy wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie prawem lub regulacjami.

#### **Reagowanie, gdy biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji**

*Reagowanie, gdy biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie w innych informacjach uzyskanych przed datą sprawozdania biegłego rewidenta (zob. par. 18)*

- A44. Działania, które podejmuje biegły rewident, jeżeli inne informacje nie są skorygowane po przedstawieniu osobom sprawującym nadzór informacji o istotnym zniekształceniu, są kwestią jego zawodowego osądu. Biegły rewident może wziąć pod uwagę, czy uzasadnienie podane przez kierownika jednostki i osoby sprawujące nadzór dla niedokonywania korekty poddaje w wątpliwość prawość i uczciwość kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór tak jak, gdy biegły rewident podejrzewa intencję wprowadzenia w błąd. Biegły rewident może także uznać za właściwe, aby zasięgnąć porady prawnej. W niektórych przypadkach prawo, regulacje lub inne zawodowe standardy mogą wymagać od biegłego rewidenta przedstawienia sprawy regulatorowi lub stosownemu organowi zawodowemu.

Skutki dla sprawozdawczości (zob. par. 18(a))

- A45. W rzadkich okolicznościach, gdy odmowa skorygowania istotnego zniekształcenia innych informacji poddaje w wątpliwość prawość kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór, co pozwala zakwestionować wiarygodność dowodów badania jako całości, właściwa może być odmowa wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego.

Wycofanie się ze zlecenia (zob. par. 18(b))

- A46. Wycofanie się ze zlecenia, gdy jest to możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie prawem lub regulacjami, może być właściwe, gdy okoliczności towarzyszące odmowie skorygowania istotnego zniekształcenia innych informacji podają w wątpliwość uczciwość kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór, co pozwala zakwestionować wiarygodność oświadczeń uzyskanych od nich podczas badania.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego (zob. par. 18(b))

A47. W sektorze publicznym wycofanie się ze zlecenia może nie być możliwe. W takich przypadkach biegły rewident może wydać raport dla władzy ustawodawczej, w którym podaje szczegóły sprawy lub może podjąć inne właściwe działania.

*Reagowanie, gdy biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie w innych informacjach uzyskanych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta (zob. par. 19)*

A48. Jeżeli biegły rewident uznaje, że występuje istotne zniekształcenie w innych informacjach uzyskanych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, i takie istotne zniekształcenie zostało skorygowane, procedury biegłego rewidenta konieczne w danych okolicznościach obejmują ustalenie, że korekta została dokonana (zgodnie z paragrafem 17(a)) i mogą obejmować przegląd działań podjętych przez kierownika jednostki, aby poinformować o zmianie osoby otrzymujące inne informacje, jeżeli zostały wcześniej opublikowane.

A49. Jeżeli osoby sprawujące nadzór nie zgadzają się zmienić innych informacji, biegły rewident stosuje zawodowy osąd w celu podjęcia odpowiednich działań, aby we właściwy sposób zwrócić uwagę użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta, na nieskorygowane zniekształcenie. Prawo lub regulacje w danym systemie prawnym mogą mieć wpływ na te działania. Biegły rewident może uznać za właściwe zasięgnąć porady prawnej na temat praw i obowiązków biegłego rewidenta określonych przepisami prawa.

A50. Gdy istotne zniekształcenie innych informacji pozostaje nieskorygowane, odpowiednie działania, które biegły rewident może podjąć, aby we właściwy sposób zwrócić uwagę użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta, na nieskorygowane istotne zniekształcenia, gdy jest to dozwolone przez prawo lub regulacje, obejmują na przykład:

- przekazanie nowego lub skorygowanego sprawozdania biegłego rewidenta kierownikowi jednostki, zawierającego zmodyfikowaną sekcję zgodnie z paragrafem 22, oraz zwrócenie się do kierownika jednostki o przekazanie tego nowego lub skorygowanego sprawozdania biegłego rewidenta użytkownikom sprawozdania biegłego rewidenta; dokonując tego biegły rewident może być zmuszony do rozważenia wpływu, jeżeli występuje, na datę nowego lub skorygowanego sprawozdania biegłego rewidenta, z uwagi na wymogi MSB lub mające zastosowanie prawo lub regulacje; biegły rewident może także dokonać przeglądu działań podjętych przez kierownika jednostki w celu przekazania nowego lub skorygowanego sprawozdania biegłego rewidenta tym użytkownikom,
- zwrócenie uwagi użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta, na istotne zniekształcenie innych informacji (na przykład, poprzez odniesienie się do tej sprawy podczas walnego zgromadzenia akcjonariuszy),
- przekazanie regulatorowi lub stosownemu organowi zawodowemu informacji na temat nieskorygowanego istotnego zniekształcenia lub
- rozważenie skutków dla kontynuacji zlecenia (zobacz także paragraf A46).

~~Reagowanie, gdy istotne zniekształcenie występuje w sprawozdaniu finansowym lub zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta musi zostać uaktualnione (zob. par. 20)~~

~~Reagowanie, gdy występuje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym lub zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta musi zostać uaktualnione (Zob. par. 20)~~

~~A51. Czytając inne informacje biegły rewident może dowiedzieć się o nowych informacji, które mają wpływ na:~~

- ~~• zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta i mogą wskazywać na potrzebę zmiany oceny ryzyka przez biegłego rewidenta,<sup>14</sup>~~
- ~~• odpowiedzialność biegłego rewidenta za ocenę wpływu zidentyfikowanych zniekształceń na badanie i wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeżeli występują, na sprawozdanie finansowe,<sup>15</sup>~~
- ~~• obowiązki biegłego rewidenta dotyczące późniejszych zdarzeń.<sup>16</sup>~~

A51. Czytając inne informacje, biegły rewident może dowiedzieć się o nowych informacjach, które mają wpływ na:

- zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta, ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki i odpowiednio, może wskazywać na potrzebę zmiany oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta,
- odpowiedzialność biegłego rewidenta za ocenę wpływu zidentyfikowanych zniekształceń na badanie i wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeżeli występują, na sprawozdanie finansowe<sup>17</sup>,
- obowiązki biegłego rewidenta dotyczące późniejszych zdarzeń<sup>18</sup>.

#### **Sprawozdawczość** (zob. par. 21–24)

A52. W przypadku badania sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, biegły rewident może uznać, że identyfikacja innych informacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta, które biegły rewident spodziewa się uzyskać po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, byłaby odpowiednia dla zapewnienia większej przejrzystości dotyczącej innych informacji, które są przedmiotem obowiązków biegłego rewidenta zgodnie z niniejszym MSB. Biegły rewident może uznać takie postępowanie za właściwe wtedy, gdy, na przykład, kierownik jednostki jest w stanie oświadczyć biegłemu rewidentowi, że takie inne informacje będą opublikowane po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.

#### **Przykładowe sprawozdania** (zob. par. 21–22)

A53. Przykłady ilustrujące sekcję „Inne informacje” w sprawozdaniu biegłego rewidenta znajdują się w Załączniku 2.

#### **Skutki dla sprawozdawczości, gdy opinia biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jest opinią z zastrzeżeniem lub negatywną** (zob. par. 23)

A54. Opinia biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego z zastrzeżeniem lub negatywna może nie mieć wpływu na oświadczenie wymagane przez paragraf 22(e), jeżeli sprawa, w odniesieniu do której opinia biegłego rewidenta została zmodyfikowana, nie jest zawarta lub w inny sposób poruszona w innych informacjach i ta sprawa nie wpływa na żadną część innych informacji. Na przykład, opinia z zastrzeżeniem na temat sprawozdania finansowego z powodu nieujawnienia wynagrodzenia zarządu wymaganego przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej może nie mieć żadnych skutków dla raportowania wymaganego zgodnie z niniejszym MSB. W innych okolicznościach, mogą występować skutki dla sposobu przekazania tych spraw, co opisano w paragrafach A55–A58.

<sup>14</sup> MSB 315 (zmieniony), paragrafy 11, 31 i A1

<sup>15</sup> ~~MSB 450, Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania~~

<sup>16</sup> ~~MSB 560, paragrafy 10 i 14~~

<sup>17</sup> MSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”

<sup>18</sup> MSB 560, paragrafy 10 i 14

## Opinia z zastrzeżeniem ze względu na istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym

A55. W okolicznościach, gdy opinia biegłego rewidenta jest opinią z zastrzeżeniem, można rozważyć, czy inne informacje są także istotnie zniekształcone z powodu tej samej sprawy lub sprawy powiązanej z tą sprawą powodującą zastrzeżenie w opinii na temat sprawozdania finansowego.

## Opinia z zastrzeżeniem ze względu na ograniczenie zakresu

A56. Gdy występuje ograniczenie zakresu w odniesieniu do istotnej pozycji w sprawozdaniu finansowym, biegły rewident nie uzyska wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących tej sprawy. W tych okolicznościach, biegły rewident może nie być w stanie stwierdzić, czy kwoty lub inne pozycje w innych informacjach powiązane z tą sprawą skutkują istotnym zniekształceniem innych informacji, czy nie. A zatem, biegły rewident może być zmuszony do zmodyfikowania oświadczenia wymaganego przez paragraf 22(e), aby wskazać na brak możliwości rozważenia przez siebie opisu tej sprawy umieszczonego przez kierownika jednostki w innych informacjach, do której odnosi się zastrzeżenie w opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, które zostało wyjaśnione w akapicie Podstawa opinii z zastrzeżeniem. Niemniej jednak wymaga się od biegłego rewidenta zgłoszenia wszelkich innych nieskorygowanych istotnych zniekształceń innych informacji, które zostały zidentyfikowane.

## Opinia negatywna

A57. Opinia negatywna na temat sprawozdania finansowego odnosząca się do określonej(-ych) sprawy(-aw) opisanej(-ych) w akapicie Podstawa opinii negatywnej nie uzasadnia braku zaraportowania istotnych zniekształceń innych informacji, które biegły rewident zidentyfikował w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem 22(e)(ii). Gdy wyrażona została opinia negatywna na temat sprawozdania finansowego, biegły rewident może być zmuszony do odpowiedniego zmodyfikowania oświadczenia wymaganego przez paragraf 22(e) na przykład, aby wskazać, że kwoty lub pozycje w innych informacjach są istotnie zniekształcone z powodu tej samej, lub powiązanej sprawy, co sprawa powodująca negatywną opinię na temat sprawozdania finansowego.

## Odmowa wyrażenia opinii

A58. Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, przedstawianie dalszych szczegółów dotyczących badania, łącznie z zamieszczeniem sekcji odnoszącej się do innych informacji może przesłonić odmowę wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego jako całości. Odpowiednio, w tych okolicznościach, jak wymaga tego MSB 705 (zmieniony), sprawozdanie biegłego rewidenta nie zawiera sekcji dotyczącej wymogów sprawozdawczych zgodnie z niniejszym MSB.

*Sprawozdawczość określona przez prawo lub regulacje (zob. par. 24)*

A59. MSB 200<sup>19</sup> wyjaśnia, że biegły rewident może być zobowiązany do przestrzegania wymogów prawnych lub regulacyjnych oprócz tych wynikających z niniejszego MSB. W takim przypadku, biegły rewident może być zobowiązany do używania określonego układu lub sformułowań w sprawozdaniu biegłego rewidenta, które różnią się od tych opisanych w niniejszym MSB. Gdy badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB, spójność w sprawozdaniu biegłego rewidenta wzmacnia wiarygodność na globalnych rynkach poprzez czynienie łatwiej identyfikowalnymi tych badań, które zostały przeprowadzone zgodnie z globalnie uznanymi standardami. Gdy różnice pomiędzy prawnymi lub regulacyjnymi wymogami

<sup>19</sup> MSB 200, paragraf A57

sprawozdawczości w odniesieniu do innych informacji i niniejszego MSB wiążą się tylko z układem lub sformułowaniami w sprawozdaniu biegłego rewidenta i, co najmniej, każdy z elementów określonych w paragrafie 24 znajduje się w sprawozdaniu biegłego rewidenta, sprawozdanie biegłego rewidenta może odnosić się do Międzynarodowych Standardów Badania. Odpowiednio, w takich okolicznościach uznaje się, że biegły rewident przestrzegał wymogów niniejszego MSB, nawet gdy układ i sformułowania używane w sprawozdaniu biegłego rewidenta są określone przez prawne lub regulacyjne wymogi sprawozdawcze.

BRZMIENIE UJEDNOLICONE

**Załącznik 1**

(Zob. par. 14, A8)

**Przykłady kwot lub innych pozycji, które mogą być zawarte w innych informacjach**

Następujące pozycje są przykładami kwot i innych pozycji, które mogą być zawarte w innych informacjach. Ta lista w zamierzeniu nie jest wyczerpująca.

**Kwoty**

- Pozycje w podsumowaniu kluczowych wyników finansowych, takich jak zysk netto, zysk na akcję, dywidendy, przychody ze sprzedaży i pozostałe przychody operacyjne oraz koszty zakupu i koszty operacyjne.
- Wybrane dane operacyjne, takie jak przychody z działalności kontynuowanej w podziale na główne obszary operacyjne lub przychody ze sprzedaży w podziale na segmenty geograficzne lub linie produktowe.
- Szczególne pozycje, takie jak rozporządzenie aktywami, rezerwy na spory sądowe, utrata wartości aktywów, korekty podatków, rezerwy na rekultywację środowiska oraz koszty restrukturyzacji i reorganizacji.
- Płynność i informacje o zasobach kapitałowych, takich jak środki pieniężne, ekwiwalenty środków pieniężnych i notowane papiery wartościowe; dywidendy; oraz zadłużenie, leasing finansowy i zobowiązania wobec udziałowców mniejszościowych.
- Wydatki inwestycyjne w podziale na segmenty lub oddziały.
- Kwoty środków zaangażowanych w transakcjach pozabilansowych i związane z nimi skutki finansowe.
- Kwoty zaangażowane w gwarancje, zobowiązania kontraktowe, roszczenia prawne lub środowiskowe, oraz inne zobowiązania warunkowe.
- Miary lub wskaźniki finansowe, takie jak marża brutto, stopa zwrotu ze średniego kapitału pracującego, stopa zwrotu ze średniego kapitału własnego, wskaźnik płynności bieżącej, wskaźnik pokrycia odsetek oraz wskaźnik zadłużenia. Niektóre z nich mogą być bezpośrednio uzgodnione do sprawozdania finansowego.

**Inne pozycje**

- Wyjaśnienia znaczących szacunków księgowych i powiązanych założeń.
- Identyfikacja stron powiązanych i opisy transakcji z nimi.
- Przedstawienie polityk lub podejścia jednostki do zarządzania towarami, ryzykami różnic kursowych lub stóp procentowych, takich jak poprzez zastosowanie kontraktów forward, swap'ów na stopę procentową lub innych instrumentów finansowych.
- Opisy rodzaju transakcji pozabilansowych
- Opisy gwarancji, rekompensat, zobowiązań kontraktowych, postępowań sądowych lub zobowiązań dotyczących ochrony środowiska oraz innych zobowiązań warunkowych, w tym jakościowych ocen kierownika jednostki w zakresie ryzyk, na jakie narażona jest jednostka.
- Opisy zmian w wymogach prawnych lub regulacyjnych, takich jak nowe regulacje podatkowe lub związanych z ochroną środowiska, które istotnie wpłynęły na działalność jednostki lub

sytuację podatkową, lub będą miały istotny wpływ na przyszłe perspektywy finansowe jednostki.

- Jakościowe oceny kierownika jednostki na temat skutków nowych standardów sprawozdawczości finansowej, które weszły w życie w trakcie roku obrotowego lub wejdą w życie w kolejnym okresie sprawozdawczym, na wyniki finansowe jednostki, pozycję finansową i przepływy pieniężne.
- Ogólny opis otoczenia biznesowego jednostki i prognoz.
- Podsumowanie strategii.
- Opis trendów cen rynkowych kluczowych towarów lub surowców.
- Różnice w zaopatrzeniu, popycie i otoczeniu regulacyjnym pomiędzy regionami geograficznymi.
- Wyjaśnienie określonych czynników wpływających na zyskowność jednostki w poszczególnych segmentach.

**Załącznik 2**

(Zob. par. 21–22, A53)

**Przykłady sprawozdań niezależnego biegłego rewidenta związane z innymi informacjami**

- Przykład 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną na giełdzie, czy inną jednostką niż notowana, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.
- Przykład 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident uzyskał część spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji i oczekuje uzyskania innych informacji po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.
- Przykład 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki innej niż notowana na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident uzyskał część spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji i oczekuje uzyskania innych informacji po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.
- Przykład 4: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident nie uzyskał żadnych innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, ale oczekuje uzyskania innych informacji po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.
- Przykład 5: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną na giełdzie, czy inną jednostką niż notowana, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i wyciągnął wniosek, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji.
- Przykład 6: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną na giełdzie, czy inną jednostką niż notowana, zawierające opinię z zastrzeżeniem, gdy biegły rewident uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i występuje ograniczenie zakresu w odniesieniu do istotnej pozycji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, które wpływa także na inne informacje.
- Przykład 7: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną na giełdzie, czy inną jednostką niż notowana, zawierające opinię negatywną, gdy biegły rewident uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, a opinia negatywna na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego wpływa także na inne informacje.

Przykład 1 - Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną na giełdzie, czy inną jednostką niż notowana, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną na giełdzie, czy inną jednostką niż notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600<sup>1</sup> nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe z MSB 210.
- Biegły rewident na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia.
- Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania są tymi dla danego systemu prawnego.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).<sup>2</sup>
- Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.<sup>3</sup>
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo do badania sprawozdania finansowego biegły rewident ma inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą przez przepisy prawa krajowego.

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

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

### Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego<sup>4</sup>

#### Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC (“Spółka”), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za

<sup>1</sup> MSB 600, *Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy)* – uwagi szczególne

<sup>2</sup> MSB 570 (zmieniony), *Kontynuacja działalności*

<sup>3</sup> MSB 701, *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*. Sekcja Kluczowe sprawy badania jest wymagana tylko dla jednostek notowanych na giełdzie.

<sup>4</sup> Podtytuł “Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityk) rachunkowości.

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

### **Podstawa opinii**

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

### **Kluczowe sprawy badania<sup>5</sup>**

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw.

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

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

Kierownik jednostki<sup>6</sup> jest odpowiedzialny za inne informacje. Inne informacje zawierają [informacje zawarte w raporcie X,<sup>7</sup> ale nie zawierają sprawozdania finansowego i naszego sprawozdania biegłego rewidenta na jego temat].

Nasza opinia na temat sprawozdania finansowego nie obejmuje innych informacji i nie wyrażamy żadnej formy wniosku atestacyjnego o nich.

W związku z naszym badaniem sprawozdania finansowego, naszym obowiązkiem jest przeczytanie innych informacji i podczas wykonywania tego, rozpatrzenie, czy inne informacje są istotnie niespójne ze sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania lub w inny sposób wydają się być istotnie zniekształcone. Jeżeli, na podstawie pracy, którą wykonaliśmy, stwierdzamy, że występuje istotne zniekształcenie tych innych informacji, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym. Nie mamy nic do przekazania w tym względzie.

### **Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe<sup>8</sup>**

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym)<sup>9</sup> – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).*]

<sup>5</sup> Sekcja *“Kluczowe sprawy badania”* jest wymagana tylko dla jednostek notowanych na giełdzie.

<sup>6</sup> Lub inne pojęcia, które są właściwe w kontekście ramowych założeń prawnych określonego systemu prawnego

<sup>7</sup> Bardziej specyficzny opis innych informacji, taki jak *“sprawozdanie z działalności i oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej”* może być użyty, aby zidentyfikować inne informacje.

<sup>8</sup> Wszędzie w tych przykładowych sprawozdaniach biegłego rewidenta pojęcia kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

<sup>9</sup> MSB 700 (zmieniony), *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*

**Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

**Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

[Kluczowym biegłym rewidentem odpowiedzialnym za badanie, którego rezultatem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest *[imię i nazwisko]*.<sup>10</sup>]

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

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

---

<sup>10</sup> Imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta jest zawierane w sprawozdaniu biegłego rewidenta z badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie, chyba że, w rzadkich okolicznościach, uzasadnione jest oczekiwanie, że takie ujawnienie prowadzi do znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego (zobacz MSB 700 (zmieniony), paragraf 46).

Przykład 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident uzyskał część spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji i oczekuje uzyskania innych informacji po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600 nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe z MSB 210.
- Biegły rewident na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia.
- Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania są tymi dla danego systemu prawnego.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał część spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji i oczekuje uzyskania innych informacji po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo do badania sprawozdania finansowego biegły rewident ma inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą przez przepisy prawa krajowego.

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

Do akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

### **Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego<sup>11</sup>**

#### **Opinia**

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

<sup>11</sup> Podtytuł “Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” nie jest konieczny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

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

### **Podstawa opinii**

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

### **Kluczowe sprawy badania**

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Do kwestii tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw.

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

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

Kierownik jednostki<sup>12</sup> jest odpowiedzialny za inne informacje. Inne informacje zawierają raport X<sup>13</sup> (ale nie zawierają sprawozdania finansowego i naszego sprawozdania biegłego rewidenta na jego temat), który uzyskaliśmy przed datą niniejszego sprawozdania biegłego rewidenta, oraz raport Y, którego udostępnienia nam spodziewamy się po tej dacie.

Nasza opinia na temat sprawozdania finansowego nie obejmuje innych informacji i nie wyrażamy, ani nie wyrazimy, żadnej formy wniosku atestacyjnego o nich.

W związku z naszym badaniem sprawozdania finansowego, naszym obowiązkiem jest przeczytanie innych informacji zidentyfikowanych powyżej i podczas wykonywania tego, rozpatrzenie, czy inne informacje są istotnie niespójne ze sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania lub w inny sposób wydają się być istotnie zniekształcone.

Jeżeli, na podstawie pracy, którą wykonaliśmy w odniesieniu do innych informacji, które uzyskaliśmy przed datą niniejszego sprawozdania biegłego rewidenta, stwierdzamy, że występuje istotne zniekształcenie tych innych informacji, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym. Nie mamy nic do przekazania w tym względzie.

[Gdy przeczytamy raport Y, jeżeli stwierdzimy, że występuje w nim istotne zniekształcenie, jesteśmy zobowiązani do przedstawienia tej sprawy osobom sprawującym nadzór i [*opisz działania mające zastosowanie w danym systemie prawnym.*]]<sup>14</sup>

<sup>12</sup> Lub inne pojęcia, które są właściwe w kontekście ramowych założeń prawnych określonego systemu prawnego

<sup>13</sup> Bardziej specyficzny opis innych informacji, taki jak “sprawozdanie z działalności i oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej” może być użyty, aby zidentyfikować inne informacje.

<sup>14</sup> Ten dodatkowy akapit może być przydatny, gdy biegły rewident zidentyfikował nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji uzyskanych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta i ma prawny obowiązek podjąć określone działania w odpowiedzi.

**Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe<sup>15</sup>**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

**Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

**Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

[Kluczowym biegłym rewidentem odpowiedzialnym za badanie, którego rezultatem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest *[imię i nazwisko]*.<sup>16</sup>]

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

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

<sup>15</sup> Lub inne pojęcia, które są właściwe w kontekście ramowych założeń prawnych określonego systemu prawnego.

<sup>16</sup> Imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta jest zawierane w sprawozdaniu biegłego rewidenta z badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie, chyba że, w rzadkich okolicznościach, uzasadnione jest oczekiwanie, że takie ujawnienie prowadzi do znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego (zobacz MSB 700 (zmieniony), paragraf 46).

Przykład 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki innej niż notowana na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident uzyskał część spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji i oczekuje uzyskania innych informacji po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600 nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe z MSB 210.
- Biegły rewident na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia.
- Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania są tymi dla danego systemu prawnego.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Od biegłego rewidenta nie jest wymagane, a w inny sposób nie zdecydował on, aby przedstawić kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał część spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji i oczekuje uzyskania innych informacji po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Biegły rewident nie ma żadnej innej odpowiedzialności sprawozdawczej wymaganej przez przepisy prawa lub regulacje.

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

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

### Opinia

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

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

## Podstawa opinii

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

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

Kierownik jednostki<sup>17</sup> jest odpowiedzialny za inne informacje. Inne informacje uzyskane na dzień niniejszego sprawozdania biegłego rewidenta stanowi(-ą) [informacje zawarte w raporcie X,<sup>18</sup> ale nie zawierają sprawozdania finansowego i naszego sprawozdania biegłego rewidenta na jego temat].

Nasza opinia na temat sprawozdania finansowego nie obejmuje innych informacji i nie wyrażamy żadnej formy wniosku atestacyjnego o nich.

W związku z naszym badaniem sprawozdania finansowego, naszym obowiązkiem jest przeczytanie innych informacji i podczas wykonywania tego, rozpatrzenie, czy inne informacje są istotnie niespójne ze sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania lub w inny sposób wydają się być istotnie zniekształcone. Jeżeli, na podstawie pracy, którą wykonaliśmy w odniesieniu do innych informacji, które uzyskaliśmy przed datą niniejszego sprawozdania biegłego rewidenta, stwierdzamy, że występuje istotne zniekształcenie tych innych informacji, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym. Nie mamy nic do przekazania w tym względzie.

## Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe<sup>19</sup>

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).*]

## Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).*]

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

[*Adres biegłego rewidenta*]

[*Data*]

<sup>17</sup> Lub inne pojęcia, które są właściwe w kontekście ramowych założeń prawnych określonego systemu prawnego

<sup>18</sup> Bardziej specyficzny opis innych informacji, taki jak *“sprawozdanie z działalności i oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej”* może być użyty, aby zidentyfikować inne informacje.

<sup>19</sup> Lub inne pojęcia, które są właściwe w kontekście ramowych założeń prawnych określonego systemu prawnego.

Przykład 4: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki notowanej na giełdzie zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident nie uzyskał żadnych innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, ale oczekuje uzyskania innych informacji po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600 nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe z MSB 210.
- Biegły rewident na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia.
- Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania są tymi dla danego systemu prawnego.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident nie uzyskał żadnych innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, ale oczekuje uzyskania innych informacji po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo do badania sprawozdania finansowego biegły rewident ma inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą przez przepisy prawa krajowego.

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

Do akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

### **Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego<sup>20</sup>**

#### **Opinia**

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

<sup>20</sup> Podtytuł “Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

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

### **Podstawa opinii**

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

### **Kluczowe sprawy badania**

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw.

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

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

Kierownik jednostki<sup>21</sup> jest odpowiedzialny za inne informacje. Inne informacje zawierają [informacje zawarte w raporcie X<sup>22</sup>, ale nie zawierają sprawozdania finansowego i naszego sprawozdania biegłego rewidenta na ich temat]. Spodziewamy się udostępnienia nam raportu X po dacie niniejszego sprawozdania biegłego rewidenta.

Nasza opinia na temat sprawozdania finansowego nie obejmuje innych informacji i nie wyrazimy żadnej formy wniosku atestacyjnego o nich.

W związku z naszym badaniem sprawozdania finansowego, naszym obowiązkiem jest przeczytanie innych informacji zidentyfikowanych powyżej, gdy zostaną udostępnione, i podczas wykonywania tego, rozpatrzenie, czy inne informacje są istotnie niespójne ze sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania lub w inny sposób wydają się być istotnie zniekształcone.

[Gdy przeczytamy raport X, jeżeli stwierdzamy, że występuje w nim istotne zniekształcenie, jesteśmy zobowiązani do przedstawienia tych spraw osobom sprawującym nadzór i [*opisz działania mające zastosowanie w danym systemie prawnym.*]]<sup>23</sup>

### **Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe<sup>24</sup>**

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).*]

<sup>21</sup> Lub inne pojęcia, które są właściwe w kontekście ramowych założeń prawnych określonego systemu prawnego

<sup>22</sup> Bardziej specyficzny opis innych informacji, taki jak “sprawozdanie z działalności i oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej” może być użyty, aby zidentyfikować inne informacje.

<sup>23</sup> Ten dodatkowy akapit może być przydatny, gdy biegły rewident zidentyfikował nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji uzyskanych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta i ma prawny obowiązek podjąć określone działania w odpowiedzi.

<sup>24</sup> Lub inne pojęcia, które są właściwe w kontekście ramowych założeń prawnych określonego systemu prawnego.

**Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

**Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Kluczowym biegłym rewidentem badania, którego rezultatem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest *[imię i nazwisko]*.

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

*[Adres biegłego rewidenta]*

*[Data]*

Przykład 5: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną na giełdzie, czy inną jednostką niż notowana, zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i wyciągnął wniosek, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji.

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną na giełdzie, czy inną jednostką niż notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600 nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe z MSB 210.
- Biegły rewident na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że niezmodyfikowana (tj. „czysta”) opinia jest odpowiednia.
- Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania są tymi dla danego systemu prawnego.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i wyciągnął wniosek, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Biegły rewident nie ma żadnej innej odpowiedzialności sprawozdawczej wymaganej przez przepisy prawa lub regulacje.

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

### **Opinia**

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

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

## Podstawa opinii

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

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

Kierownik jednostki<sup>25</sup> jest odpowiedzialny za inne informacje. Inne informacje zawierają [informacje zawarte w raporcie X,<sup>26</sup> ale nie zawierają sprawozdania finansowego i naszego sprawozdania biegłego rewidenta na jego temat].

Nasza opinia na temat sprawozdania finansowego nie obejmuje innych informacji i nie wyrażamy żadnej formy wniosku atestacyjnego o nich.

W związku z naszym badaniem sprawozdania finansowego, naszym obowiązkiem jest przeczytanie innych informacji i podczas wykonywania tego, rozpatrzenie, czy inne informacje są istotnie niespójne ze sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania lub w inny sposób wydają się być istotnie zniekształcone.

Jeżeli, na podstawie pracy, którą wykonaliśmy, stwierdzamy, że występuje istotne zniekształcenie tych innych informacji, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym. Jak opisano poniżej, stwierdziliśmy, że występuje takie istotne zniekształcenie innych informacji.

[*Opis istotnego zniekształcenia innych informacji*]

## [Kluczowe sprawy badania<sup>27</sup>

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw.

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

## Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe<sup>28</sup>

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).*]

## Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).*]

<sup>25</sup> Lub inne pojęcia, które są właściwe w kontekście ramowych założeń prawnych określonego systemu prawnego

<sup>26</sup> Bardziej specyficzny opis innych informacji, taki jak *“sprawozdanie z działalności i oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej”* może być użyty, aby zidentyfikować inne informacje.

<sup>27</sup> Sekcja *“Kluczowe sprawy badania”* jest wymagana tylko dla jednostek notowanych na giełdzie.

<sup>28</sup> Lub inne pojęcia, które są właściwe w kontekście ramowych założeń prawnych określonego systemu prawnego

[Kluczowym biegłym rewidentem podczas badania, którego rezultatem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest *[imię i nazwisko]*.<sup>29</sup>]

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

[*Adres biegłego rewidenta*]

[*Data*]

---

<sup>29</sup> Imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta jest zawierane w sprawozdaniu biegłego rewidenta z badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie, chyba że, w rzadkich okolicznościach, uzasadnione jest oczekiwanie, że takie ujawnienie prowadzi do znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego (zobacz MSB 700 (zmieniony), paragraf 46).

Przykład 6: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną na giełdzie, czy inną jednostką niż notowana, zawierające opinię z zastrzeżeniem, gdy biegły rewident uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i występuje ograniczenie zakresu w odniesieniu do istotnej pozycji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, które wpływa także na inne informacje

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną na giełdzie, czy inną jednostką niż notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600 ma zastosowanie).
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za skonsolidowane sprawozdanie finansowe z MSB 210.
- Biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie inwestycji w zagraniczną jednostkę stowarzyszoną. Możliwy wpływ niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania jest uważany za istotny, ale nie rozległy w odniesieniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. odpowiednia jest opinia z zastrzeżeniem).
- Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania są tymi dla danego systemu prawnego.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i sprawa powodująca opinię z zastrzeżeniem na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego wpływa także na inne informacje.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Biegły rewident nie ma żadnej innej odpowiedzialności sprawozdawczej wymaganej przez przepisy prawa lub regulacje.

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

### **Opinia z zastrzeżeniem**

Przeprowadziliśmy badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego spółki ABC i jej jednostek zależnych ("Grupa"), które zawiera skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i skonsolidowane sprawozdanie z przepływów

pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityk) rachunkowości.

Naszym zdaniem, za wyjątkiem możliwego wpływu sprawy opisanej w sekcji naszego sprawozdania „*Podstawa opinii z zastrzeżeniem*”, załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, (lub *przedstawia rzetelny i jasny obraz*) skonsolidowaną sytuację finansową Grupy na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej skonsolidowany wynik finansowy i skonsolidowane przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

### **Podstawa opinii z zastrzeżeniem**

Inwestycja Grupy w spółkę XYZ, zagraniczną spółkę stowarzyszoną, nabytą w trakcie roku i ujętą w księgach rachunkowych metodą praw własności, została ujęta w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. w kwocie xxx, a udział ABC w zysku netto XYZ jest zawarty w dochodach ABC za rok zakończony w tym dniu w kwocie xxx. Nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat wartości bilansowej inwestycji ABC w XYZ na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz udziału ABC w zysku netto XYZ za rok, ponieważ odmówiono nam dostępu do informacji finansowych, do kierownika jednostki oraz biegłych rewidentów XYZ. W konsekwencji nie byliśmy w stanie ustalić, czy jakiegokolwiek korekty do powyższych kwot byłyby konieczne.

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

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

Kierownik jednostki<sup>30</sup> jest odpowiedzialny za inne informacje. Inne informacje zawierają [informacje zawarte w raporcie X,<sup>31</sup> ale nie zawierają skonsolidowanego sprawozdania finansowego i naszego sprawozdania biegłego rewidenta na jego temat].

Nasza opinia na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie obejmuje innych informacji i nie wyrażamy żadnej formy wniosku atestacyjnego o nich.

W związku z naszym badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego, naszym obowiązkiem jest przeczytanie innych informacji i podczas wykonywania tego, rozpatrzenie, czy inne informacje są istotnie niespójne ze skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania lub w inny sposób wydają się być istotnie zniekształcone.

Jeżeli, na podstawie pracy, którą wykonaliśmy, stwierdzimy, że występuje istotne zniekształcenie tych innych informacji, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym. Jak opisano w sekcji „*Podstawa opinii z zastrzeżeniem*” powyżej, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów na temat wartości bilansowej inwestycji ABC w XYZ na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz udziału ABC w zysku netto XYZ za rok. Odpowiednio, nie byliśmy w stanie stwierdzić, czy inne informacje są istotnie zniekształcone w odniesieniu do tej sprawy.

<sup>30</sup> Lub inne pojęcia, które są właściwe w kontekście ramowych założeń prawnych określonego systemu prawnego

<sup>31</sup> Bardziej specyficzny opis innych informacji, taki jak “sprawozdanie z działalności i oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej” może być użyty, aby zidentyfikować inne informacje.

**[Kluczowe sprawy badania<sup>32</sup>**

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw. Dodatkowo do sprawy opisanej w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem” ustaliliśmy sprawy opisane poniżej jako będące kluczowymi sprawami badania przedstawionymi w naszym sprawozdaniu.

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

**Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe<sup>33</sup>**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]

**Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]

[Kluczowym biegłym rewidentem podczas badania, którego rezultatem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest [imię i nazwisko].<sup>34</sup>]

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

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

<sup>32</sup> Sekcja „Kluczowe sprawy badania” jest wymagana tylko dla jednostek notowanych na giełdzie.

<sup>33</sup> Lub inne pojęcia, które są właściwe w kontekście ramowych założeń prawnych określonego systemu prawnego.

<sup>34</sup> Imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta jest zawierane w sprawozdaniu biegłego rewidenta z badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie, chyba że, w rzadkich okolicznościach, uzasadnione jest oczekiwanie, że takie ujawnienie prowadzi do znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego (zobacz MSB 700 (zmieniony), paragraf 46).

Przykład 7: Sprawozdanie biegłego rewidenta jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną na giełdzie, czy inną jednostką niż notowana, zawierające opinię negatywną, gdy biegły rewident uzyskał wszystkie spośród innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, a opinia negatywna na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego wpływa także na inne informacje.

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki, bez względu na to, czy jest jednostką notowaną na giełdzie, czy inną jednostką niż notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600 ma zastosowanie).
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za skonsolidowane sprawozdanie finansowe z MSB 210.
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone ze względu na nieskonsolidowanie jednostki zależnej. Istotne zniekształcenie uznaje się za rozległe dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Wpływ zniekształcenia w odniesieniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie został ustalony, ponieważ nie było to wykonalne (tj. odpowiednia jest opinia negatywna).
- Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania są tymi dla danego systemu prawnego.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i kwestia powodująca opinię negatywną na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego wpływa także na inne informacje.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Biegły rewident nie ma żadnej innej odpowiedzialności sprawozdawczej wymaganej przez przepisy prawa lub regulacje.

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

### **Opinia negatywna**

Przeprowadziliśmy badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego spółki ABC i jej jednostek zależnych ("Grupa"), które zawiera skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i skonsolidowane sprawozdanie z przepływów

pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityk) rachunkowości.

Naszym zdaniem, ze względu na znaczenie sprawy omówionej w sekcji naszego sprawozdania „*Podstawa opinii negatywnej*”, załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie (lub *nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu*) skonsolidowanej sytuacji finansowej Grupy na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej skonsolidowanego wyniku finansowego i skonsolidowanych przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

### **Podstawa opinii negatywnej**

Jak wyjaśniono w nocie X, Grupa nie skonsolidowała jednostki zależnej spółki XYZ, którą Grupa nabyła w 20X1 roku, ponieważ nie była jeszcze w stanie ustalić wartości godziwych pewnych istotnych aktywów i zobowiązań jednostki zależnej na dzień nabycia. Ta inwestycja jest więc ujęta według ceny nabycia. Zgodnie z MSSF Grupa powinna skonsolidować tę jednostkę zależną i ująć nabycie na podstawie kwot prowizorycznych. Gdyby spółka XYZ została skonsolidowana, wpłynęłoby to istotnie na wiele elementów w załączonym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Wpływ zaniechania konsolidacji na skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie został ustalony.

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

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

Kierownik jednostki<sup>35</sup> jest odpowiedzialny za inne informacje. Inne informacje zawierają [informacje zawarte w raporcie X,<sup>36</sup> ale nie zawierają skonsolidowanego sprawozdania finansowego i naszego sprawozdania biegłego rewidenta na jego temat].

Nasza opinia na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie obejmuje innych informacji i nie wyrażamy żadnej formy wniosku atestacyjnego o nich.

W związku z naszym badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego, naszym obowiązkiem jest przeczytanie innych informacji i podczas wykonywania tego, rozpatrzenie, czy inne informacje są istotnie niespójne ze skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym lub naszą wiedzą uzyskaną podczas badania lub w inny sposób wydają się być istotnie zniekształcone.

Jeżeli, na podstawie pracy, którą wykonaliśmy, stwierdzamy, że występuje istotne zniekształcenie tych innych informacji, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym. Jak opisano w sekcji „*Podstawa opinii negatywnej*” powyżej, Grupa powinna była skonsolidować spółkę XYZ i ująć nabycie na podstawie kwot prowizorycznych. Stwierdziliśmy, że inne informacje są istotnie zniekształcone z tego samego powodu w odniesieniu do kwot lub innych pozycji w raporcie X, na który wpłynęło zaniechanie konsolidacji spółki XYZ.

<sup>35</sup> Lub inne pojęcia, które są właściwe w kontekście ramowych założeń prawnych określonego systemu prawnego

<sup>36</sup> Bardziej specyficzny opis innych informacji, taki jak “sprawozdanie z działalności i oświadczenie przewodniczącego rady nadzorczej” może być użyty, aby zidentyfikować inne informacje.

**[Kluczowe sprawy badania]<sup>37</sup>**

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw. Dodatkowo do sprawy opisanej w sekcji “Podstawa opinii negatywnej” ustaliliśmy sprawy opisane poniżej jako będące kluczowymi sprawami badania przedstawionymi w naszym sprawozdaniu.

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

**Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe<sup>38</sup>**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]

**Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]

[Kluczowym biegłym rewidentem podczas badania, którego rezultatem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta, jest [imię i nazwisko].<sup>39</sup>]

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

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 720 (zmieniony) *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 roku w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lutym 2018 roku, i jest powielany za pozwoleniem IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 720 (zmienionego) *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji* był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Zatwierdzonym tekstem całego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 720 (zmienionego) *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 720 (zmienionego) *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji* w języku angielskim © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 720 (zmienionego) *Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji* © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 720 (Revised) *The Auditor’s Responsibilities relating to Other Information*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3.

<sup>37</sup> Sekcja “Kluczowe sprawy badania” jest wymagana tylko dla jednostek notowanych na giełdzie.

<sup>38</sup> Lub inne pojęcia, które są właściwe w kontekście ramowych założeń prawnych określonego systemu prawnego.

<sup>39</sup> Imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta jest zawierane w sprawozdaniu biegłego rewidenta z badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie, chyba że, w rzadkich okolicznościach, uzasadnione jest oczekiwanie, że takie ujawnienie prowadzi do znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego (zobacz MSB 700 (zmieniony), paragraf 46).