



# **ALERT SPECJALNY**

**BADANIE ZA 2018 R.**

KOMISJA DS. STANDARYZACJI USŁUG ŚWIADCZONYCH  
PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW

## SPIS TREŚCI

1. Wprowadzenie
2. Podstawowe przepisy prawa dotyczące badania za 2018 rok
3. Regulacje obowiązujące do badania za 2018 rok
4. Szczególne zagadnienia badania
5. Sprawozdawczość biegłego rewidenta za 2018 rok
6. Interpretacje Ministerstwa Finansów dotyczące procesu badania
7. Działania KRBR na rzecz wsparcia biegłych rewidentów w trakcie badania za 2018 rok
8. Praktyczne wskazówki IFAC i innych organizacji
9. Komunikaty KNA i UKNF
10. Co przed nami w zakresie badania?
11. Załączniki
  - Załącznik nr 1 – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2018 r. lub później
  - Załącznik nr 2 – Omówienie poszczególnych elementów sprawozdania z badania
  - Załącznik nr 3 – Przykłady sprawozdań z badania

## 1. Wprowadzenie

Niniejszy Alert powstał z myślą o wsparciu biegłych rewidentów i firm audytorskich w zakresie realizacji procesu badania sprawozdań finansowych sporządzonych na dzień 31 grudnia 2018 r. przeprowadzanego zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania oraz w zakresie nowej sprawozdawczości z badania.

W Alercie biegli rewidenci i firmy audytorskie znajdują podsumowanie najważniejszych zmian i nowości w zakresie standardów i przepisów prawa obowiązujących do badania za 2018 rok.

Informacje zawarte w niniejszym Alercie odnoszą się przepisów prawa oraz standardów według stanu na dzień 31 grudnia 2018 r. Wszystkie informacje, a także treść uchwał i ustaw, o których mowa dalej, dostępne są na [stronie internetowej PIBR](#).

## 2. Podstawowe przepisy prawa dotyczące badania za 2018 rok

Działalność firm audytorskich i wykonywanie zawodu przez biegłych rewidentów uregulowane jest w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. poz. 1089 z późn. zm.) („ustawa”).

Biegłych rewidentów i firmy audytorskie przeprowadzających badania ustawowe sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego („JZP”) obowiązują dodatkowo przepisy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 roku w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE („rozporządzenie 537/2014”).

Na proces badania sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2018 r. istotny wpływ mają regulacje wynikające z ustawy o zmianie ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. z 2018 r., poz. 398). Zmiany te dotyczą zarówno sprawozdań finansowych jak i sprawozdań z badania sporządzanych po dniu 1 października 2018 r.

Od 1 października 2018 r., zgodnie ze zmienionym brzmieniem art. 86 ust. 1 ustawy, sprawozdanie z badania podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego musi być sporządzone w postaci elektronicznej i opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta.

Ustawa o zmianie ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym wprowadziła także zmiany do ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r., poz. 395 z późn. zm.) dotyczące elektronicznych sprawozdań finansowych. M. in. w art. 45 ustawy o rachunkowości dodane zostały następujące przepisy:

„1f. Sprawozdanie finansowe sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP.

1g. Sprawozdania finansowe jednostek wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego sporządza się w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.”

W BIP udostępnione są struktury logiczne dla sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z zasadami rachunkowości zawartymi w ustawie o rachunkowości. Dla sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF struktury logiczne nie zostały udostępnione.

Jeżeli masz problem z odczytaniem sprawozdania finansowego w formacie XML zachęcamy do skorzystania z naszego ["Czytnika e-sprawozdań"](#).

Zgodnie z [najnowszą interpretacją MF](#) decydujące znaczenie ma data sporządzania sprawozdania finansowego a nie dzień bilansowy. W rezultacie sprawozdania finansowe jednostek wpisanych do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, których data sporządzenia, niezależnie od tego jakiego okresu sprawozdawczego dotyczą te sprawozdania finansowe, przypada 1 października 2018 r. lub później, sporządzane są w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej.

Dostępna jest [anglojęzyczna wersja pierwotnego brzmienia ustawy o biegłych rewidentach](#). Tłumaczenie nie uwzględnia zmian w ustawie. Tekst w języku angielskim ma funkcję jedynie informacyjną. W razie wątpliwości interpretacyjnych, należy kierować się polskim, aktualnym brzmieniem przepisów.

Aktualna treść wymienionych powyżej aktów prawnych i regulacji znajduje się na stronie internetowej PIBR w sekcji [„Prawo i standardy”](#).

## 3. Regulacje obowiązujące do badania za 2018 rok

Uchwały KRBR podjęte w trybie poprzednio obowiązującej ustawy o biegłych rewidentach dotyczące krajowych standardów rewizji finansowej, zasad wewnętrznej kontroli jakości oraz zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów z dnia 21 marca 2018 r. utraciły moc. W związku z tym KRBR podjęła następujące uchwały:

- nr [2041/37a/2018](#) z dnia 5 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów wykonywania zawodu,
- nr [2040/37a/2018](#) z dnia 3 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości,
- nr [2042/38/2018](#) z dnia 13 marca 2018 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.

Ponadto, w wyniku zmiany standardów międzynarodowych, podjęta została uchwała:

- nr [2039/37a/2018](#) z dnia 19 lutego 2018 r. w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)).

Zmienione standardy w stosunku do wersji poprzednio obowiązującej oznaczone są wyróżnikiem (Z).



Uchwały te weszły w życie z dniem ich zatwierdzenia przez KNA, czyli w dniu 28 marca 2018 r. W uchwałach jest określony moment początku ich obowiązywania.

Na temat nowych regulacji szerzej jest mowa w dalszej części Alertu.

## 3.1. Krajowe standardy badania

I. Uchwała w sprawie krajowych standardów wykonywania zawodu (z dnia 5 marca 2018 r. nr 2041/37a/2018):

A. wprowadziła standardy

1. krajowe standardy wykonywania zawodu:

- Krajowe Standardy Badania,
- Krajowe Standardy Przeglądu,
- Krajowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd,
- Krajowe Standardy Usług Pokrewnych,

w brzmieniu odpowiednich międzynarodowych standardów;

2. w niezmienionym brzmieniu, jakie było przyjęte przez KRBR w 2015 roku (niezmienione pozostało brzmienie standardów – załączników do uchwały nr 2783/52/2015, z wyjątkiem KSRF 3000, który został zmieniony uchwałą nr 1153/28/2017 KRBR z dnia 4 lipca 2017 r.);

3. ze zmienionym jedynie nazewnictwem standardów, czyli poprzednie określenie „Krajowe Standardy Rewizji Finansowej” zostało dostosowane do słownictwa z ustawy i zastąpione odpowiednio „Krajowymi Standardami Badania”, „Krajowymi Standardami Przeglądu”, „Krajowymi Standardami Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd”;

4. usług pokrewnych, które na mocy ustawy stają się obowiązującymi standardami (dotychczas w związku z komunikatem nr 51/2015 KRBR mogły być stosowane fakultatywnie);

B. określiła moment rozpoczęcia stosowania standardów (§ 4 i § 5). Przepisy uchwały mają zastosowanie do wykonywania usług badania sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się po dniu 21 marca 2018 r.;

II. Uchwała w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)) (z dnia 19 lutego 2018 r. nr 2039/37a/2018):

A. wprowadziła:

1. jeden nowy standard – KSB 701 w brzmieniu MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, który ma zastosowanie

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

do badań pełnych sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie oraz okoliczności, gdy biegły rewident poza tym decyduje o przekazaniu kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta, oraz

## 2. krajowe standardy badania w brzmieniu wybranych zmienionych standardów międzynarodowych – 700 (Z), 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z):

- KSB 700 (Z) w brzmieniu MSB 700 (zmienionego) „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”,
- KSB 705 (Z) w brzmieniu MSB 705 (zmienionego) – „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
- KSRF 706 (Z) w brzmieniu MSB 706 (zmienionego) „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
- KSB 720 (Z) w brzmieniu MSB 720 (zmienionego) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”,
- KSB 260 (Z) w brzmieniu MSB 260 (zmienionego) – „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”,
- KSB 570 (Z) w brzmieniu MSB 570 (zmienionego) – „Kontynuacja działalności”.

## 3. postanowienia uchwały wraz z przykładami ilustrującymi sprawozdanie z badania wg zasad nowej sprawozdawczości mają zastosowanie do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2018 r. lub później. Istniała też możliwość wcześniejszego zastosowania standardów i przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania.

Najważniejsze zmiany, jakie zostały wprowadzone przez zmienione standardy dotyczące sprawozdawczości (uchwała nr 2039/37a/2018) to:

- zmiana kolejności prezentacji poszczególnych sekcji, np. zamieszczenie opinii niezależnego biegłego rewidenta jako pierwszej w sprawozdaniu z badania,
- opatrzenie wszystkich sekcji sprawozdania z badania podtytułami (nagłówkami) w celu zwiększenia czytelności dokumentu,
- wprowadzenie do sprawozdania z badania uzupełnień zwiększających przejrzystość lub wyjaśniających zakres odpowiedzialności, takich jak oświadczenie o zachowaniu przez biegłego rewidenta niezależności oraz spełnieniu przez niego innych wymogów etycznych, zmodyfikowanie opisu obowiązków biegłego rewidenta i kluczowych cech badania, a także opisu obowiązków kierownictwa i biegłego rewidenta w związku z kontynuacją działalności,
- dodanie nowej sekcji w sprawozdaniu z badania, dotyczącej Innych informacji, jeżeli są one prezentowane wraz ze sprawozdaniem finansowym. W ślad za tym nastąpiła

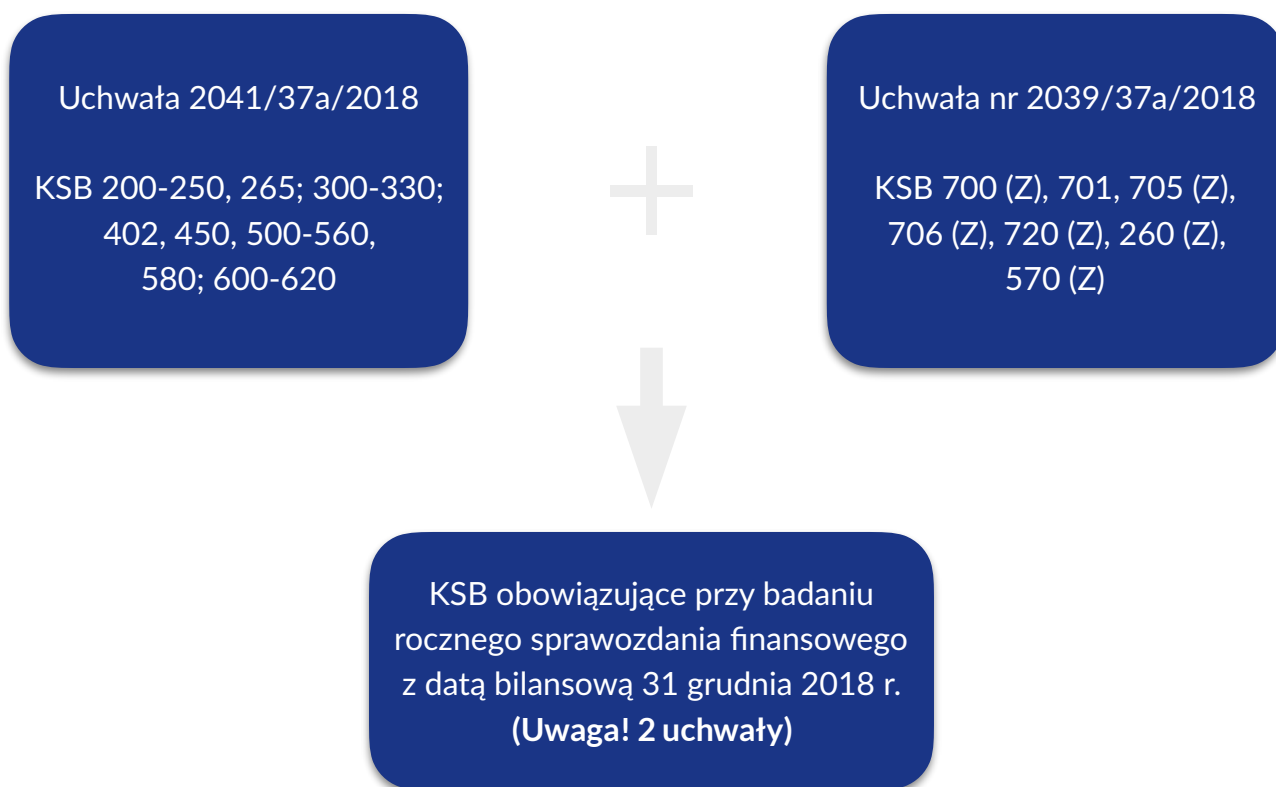
# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

zmiana miejsca zamieszczenia informacji dotyczących sprawozdania z działalności (i innych informacji jeżeli ma to zastosowanie). Obecnie informacje na temat sprawozdania z działalności są prezentowane w pierwszej części sprawozdania z badania tj. w części „Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego”.

## PAMIĘTAJ!

Przeprowadzając badanie pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2018 r. lub później biegli rewidenci stosują Krajowe Standardy Badania („KSB”) w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania („MSB”). Są to 34 standardy z grupy od „200” do „700” stanowiące załączniki odpowiednio do uchwał nr [2041/37a/2018](#) oraz nr [2039/37a/2018](#). Zależności pomiędzy uchwałami nr [2041/37a/2018](#) oraz nr [2039/37a/2018](#) prezentuje poniższy schemat:



## PAMIĘTAJ!

Z § 5.1. uchwały nr [2041/37a/2018](#) wynika, że z dniem 31 grudnia 2018 r.<sup>1</sup>, zakończył się okres stosowania poprzednich standardów przyjętych uchwałami nr [1608/38/2010](#) z późn. zm. oraz nr [2783/52/2015](#) z późn. zm. Od dnia 1 stycznia 2019 r. stosuje się standardy o których mowa w § 2 uchwały nr [2041/37a/2018](#). Oznacza to, że od 01.01.2019 r., wykonując zlecenie badania,

<sup>1</sup> Uchwała nr 2041/37a/2018 umożliwiła kontynuację stosowania do 31 grudnia 2018 r. dotychczasowej uchwały nr 2783/52/2015 z późn. zm. Moment rozpoczęcia stosowania międzynarodowych standardów był określony w § 5 uchwały nr 2783/52/2015. Na mocy zapisów § 7 uchwały nr 2783/52/2015, które zobowiązywały do stosowania podczas badania i przeglądu sprawozdań finansowych za okresy kończące się przed dniami bilansowymi wskazanymi w § 5 tej uchwały, był obowiązek stosowania odpowiednio KSRF 1, 2 i 3 (uchwała nr 1608/38/2010 z późn. zm.).

niezależnie od tego, jaki okres sprawozdawczy obejmuje badane sprawozdanie finansowe, biegły rewident będzie stosował wyłącznie nowe standardy badania.

## 3.2. Krajowe standardy kontroli jakości

A. Uchwała w sprawie krajowych standardów kontroli jakości (KSKJ) (z dnia 3 marca 2018 r. nr 2040/37a/2018) wprowadziła:

1. standard w niezmienionym brzmieniu – Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1 („MSKJ1”) Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych – jakie było przyjęte przez KRBR w 2015 roku (niezmienione pozostało brzmienie załącznika do uchwały nr 2784/52/2015);
2. ze zmienionym jedynie nazewnictwem standardu, czyli poprzednie określenie „zasady wewnętrznej kontroli jakości” zastąpiono „Krajowymi Standardami Kontroli Jakości”;
3. moment rozpoczęcia stosowania wymogów MSKJ 1 pozostał niezmieniony (był określony w § 3 uchwały nr 2784/52/2015).

## 3.3. Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów

A. Uchwała w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów (z dnia 13 marca 2018 r. nr 2042/38/2018):

1. wprowadziła jako zasady etyki Kodeks etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w zmienionym brzmieniu zawartym w „Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2016 Edition”, wprowadzonym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA);
2. zmienione wymogi mają zastosowanie do czynności rozpoczętych od dnia 21 marca 2018 r.

## 4. Szczególne zagadnienia badania

### 4.1. Kontynuacja działalności (KSB 570 (Z))

- Obowiązki biegłego rewidenta związane z badaniem sprawozdania finansowego dotyczące zagadnienia kontynuacji działalności są określone wymogami KSB 570 (Z) Kontynuacja działalności. Zmienione standardy badania (uchwała nr 2039/37a/2018) zawierają zdecydowanie więcej wymogów dotyczących tego zagadnienia.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

- Wymagane przepisami prawa przedstawienie kwestii związanych z kontynuacją działalności w sprawozdaniu finansowym jest obowiązkiem kierownika jednostki oraz – jeśli występują – osób sprawujących nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej.
- Obowiązki biegłego rewidenta odnoszące się do zagadnienia kontynuacji działalności przedstawia schemat poniżej:

## Obowiązki biegłego rewidenta (par. 6, 9 KSB 570(Z))

uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących zasadności przyjęcia przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego

stwierdzenie (w oparciu o zebrane dowody badania) czy istnieje istotna niepewność, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności

- W trakcie badania sprawozdania finansowego biegły rewident może stwierdzić różne okoliczności faktyczne dotyczące prawidłowości sporządzenia sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki w kontekście oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz istnienia i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym istotnej niepewności dotyczącej zdolności badanej jednostki do kontynuacji działalności. Zastany przez biegłego rewidenta stan faktyczny będzie miał wpływ zarówno na wykonywane przez niego procedury badania jak i na kształt sprawozdania z badania.

Ścieżki decyzyjne biegłego rewidenta przedstawia schemat poniżej.

Pod schematem zamieszczone zostały przykładowe fragmenty sprawozdania z badania w wybranych okolicznościach.



# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

Kierownik jednostki sporządził sprawozdanie finansowe zgodnie z zasadami mającymi zastosowanie w sytuacji kontynuacji działalności (np. zasadami wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego wskazanymi w art. 28 ustawy o rachunkowości)

## Ocena biegłego rewidenta:

W kontekście kontynuacji działalności kierownik jednostki zastosował właściwą podstawę rachunkowości do sporządzenia sprawozdania finansowego

## Ocena biegłego rewidenta:

Występuje istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności przez badaną jednostkę, ale sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienia dotyczące tej istotnej niepewności

Biegły rewident wydaje sprawozdanie z badania zawierające **opinię bez zastrzeżeń**; dodatkowo w sprawozdaniu biegłego rewidenta zamieszczana jest sekcja "Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności"- zwrócenie uwagi na notę w sprawozdaniu finansowym opisującą istotną niepewność oraz stwierdzenie, że opinia nie jest zmodyfikowana z powodu istotnej niepewności (par. 22, A28-A31, A34 KSB 570 (Z))  
**PRZYKŁAD 1**

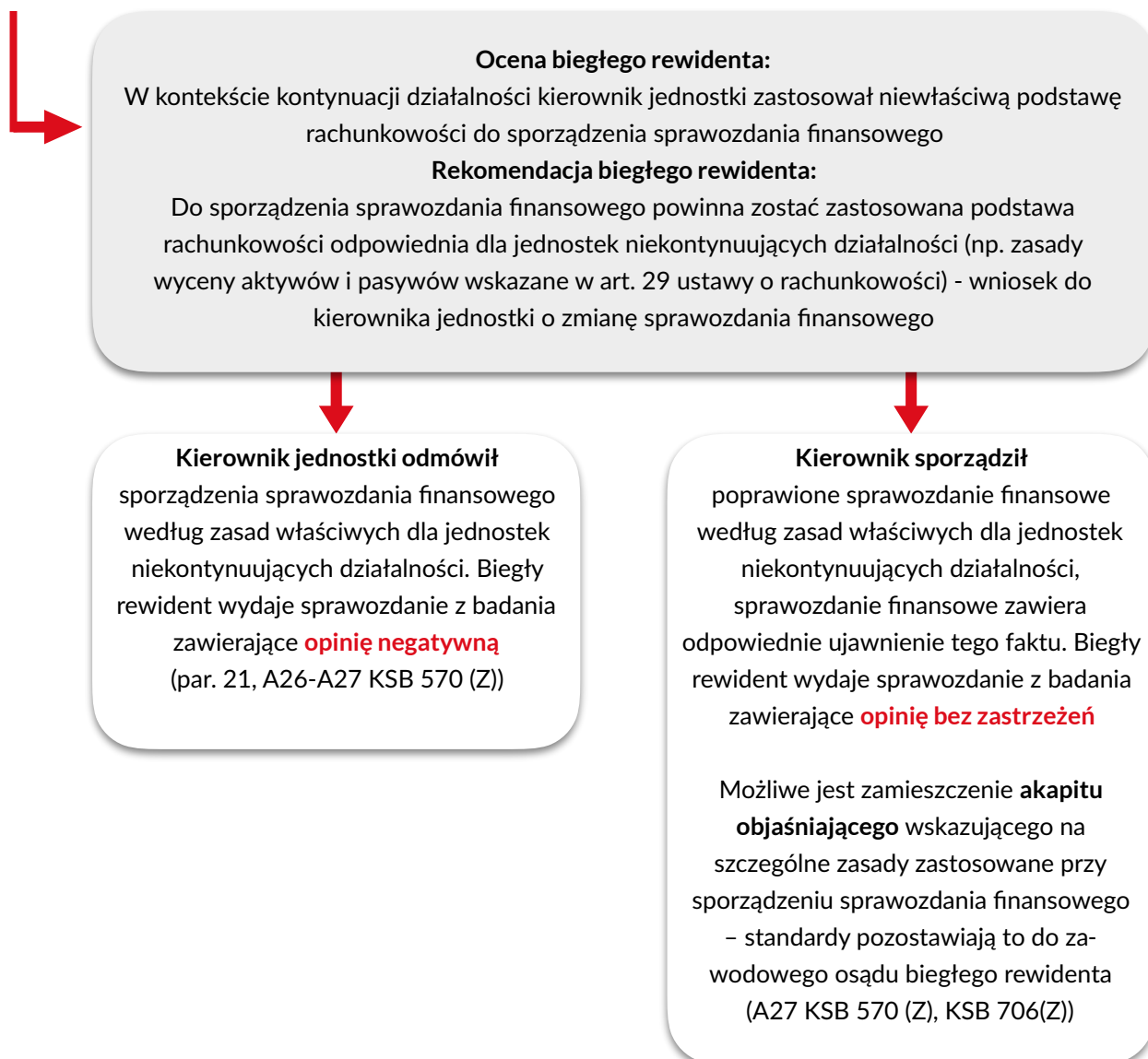
**Ocena biegłego rewidenta:** występuje wiele istotnych niepewności, które są istotne dla sprawozdania finansowego jako całości  
Biegły rewident wydaje sprawozdanie z badania zawierające **odmowę wydania opinii** (A33 KSB 570 (Z), par. 10 KSB 705)

## Ocena biegłego rewidenta:

Występuje istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności przez badaną jednostkę, a sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiednich ujawnień dotyczących tej istotnej niepewności

Biegły rewident wydaje sprawozdanie z badania zawierające **opinię z zastrzeżeniem**; w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem” zamieszczana jest informacja o istotnej niepewności i o tym, że sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia tej sprawy (par. 23, A32-A34 KSB 570 (Z))  
**PRZYKŁAD 2**

Biegły rewident wydaje sprawozdanie z badania zawierające **opinię negatywną**; w sekcji „Podstawa opinii negatywnej” zamieszczana jest informacja o istotnej niepewności i o tym, że sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia tej sprawy (par. 23, A32-A34 KSB 570 (Z))



- Fragmenty sprawozdania biegłego rewidenta z badania dotyczące zagadnienia kontynuacji działalności

## PRZYKŁAD 1

Biegły rewident stwierdził, że istnieje istotna niepewność co do kontynuacji działalności, a ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są odpowiednie.

### Opinia

(...)

### Podstawa opinii

(...)

Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności

„Zwracamy uwagę na notę 12 (punkt 12, stronę nr 32, etc.) informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie XXX w roku obrotowym od 1 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2018 r. oraz że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o YYY. Jak wykazano w notce 12 (punkcie 12, na stronie 32, etc.) powyższe warunki łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce (tym punkcie, na tej stronie, etc.), świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w tej kwestii”.

## PRZYKŁAD 2

Biegły rewident stwierdził, że istnieje istotna niepewność, a sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone na skutek nieodpowiednich ujawnień.

### Opinia z zastrzeżeniem

(...)

### Podstawa opinii z zastrzeżeniem

„Jak wskazano w notce 7 (punkcie 9, na stronie nr 18, etc.) informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, umowy zapewniające finansowanie Spółki wygasają, a kwoty pozostałe do spłacenia są wymagalne dnia 19 marca 2019 r.<sup>2</sup> Spółce nie udało się renegotjować umów ani uzyskać innego źródła finansowania. Sytuacja ta powoduje, że występuje istotna niepewność co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiednich ujawnień w tym zakresie.

(...)

## PRZYKŁAD 3

Biegły rewident stwierdził, że istnieje istotna niepewność, a sprawozdanie finansowe pomija wymagane ujawnienia w odniesieniu do istotnej niepewności.

### Opinia negatywna

(...)

### Podstawa opinii negatywnej

„Umowy zapewniające finansowanie Spółki wygasły, a kwoty pozostałe do spłacenia stały się wymagalne dnia 31 grudnia 2018 r.<sup>3</sup> Spółce nie udało się renegotjować umów ani uzyskać innego źródła finansowania i rozpatruje możliwość złożenia wniosku o postawienie w stan upadłości. Ta sytuacja wskazuje, że zachodzi istotna niepewność co do zdolności Spółki do

---

<sup>2</sup> Sprawozdanie finansowe obejmuje okres od 1 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2018 r.

<sup>3</sup> Sprawozdanie finansowe obejmuje okres od 1 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2018 r.

kontynuacji działalności. Sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiednich ujawnień w tym zakresie.

(...)

## 4.2. Zagadnienia dotyczące oszustw (KSB 240)

Chcielibyśmy zwrócić szczególną uwagę na odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotycząca oszustw.

Wykrywanie oszustw nie jest bezpośrednim celem biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie sprawozdania finansowego. Nie znaczy to jednak, że w trakcie badania zagadnienie to może zostać pominięte. KSB określają, że celem biegłego rewidenta jest identyfikacja i oszacowanie ryzyka istnienia w sprawozdaniu finansowym istotnych zniekształceń, spowodowanych zarówno błędem jak i oszustwem. Poniżej w punktach przedstawione zostały kluczowe zagadnienia wynikające z KSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotycząca oszustw”.

- Zniekształcenia spowodowane oszustwem są dużo trudniejsze do wykrycia niż zniekształcenia wynikające z błędu, ponieważ są wynikiem celowych (zamierzonych) działań.
- Biegły rewident nie odpowiada za wykrywanie oszustw – nie ma do tego wystarczających narzędzi, ani nie jest to jego zadaniem w świetle istniejących regulacji. Oczekuje się jednak, że biegły rewident uwzględni w trakcie badania ryzyko związane z możliwością zniekształcenia sprawozdania finansowego wskutek popełnienia oszustwa zarówno przez pracowników jak i kierownictwo badanej jednostki.
- Biegły rewident podczas przeprowadzanego badania zajmuje się tylko tymi oszustwami, które mogą spowodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego:
  - ☑ zniekształcenia polegające na oszukańczej sprawozdawczości finansowej
  - ☑ zniekształcenia wynikające ze sprzeniewierzenia majątku
- Zasadą jest, że im podejrzenia biegłego rewidenta sięgają wyższych szczebli personelu w hierarchii jednostki, tym ryzyko zniekształcenia sprawozdania finansowego jest większe. Biegły rewident powinien w trakcie badania zachować właściwą równowagę, ani nie zakładając, że kierownictwo jednostki jest bezwzględnie uczciwe, ani nie przyjmując z góry, że jest ono nieuczciwe. Powinien on również starać się uzyskać dowody potwierdzające treść wyjaśnień i oświadczeń składanych przez reprezentantów jednostki w tym zakresie.

### PAMIĘTAJ!

o znaczących ryzykach związanych z obchodzeniem kontroli przez kierownictwo oraz ujmowaniem przychodów.

- Podział odpowiedzialności w procesie badania sprawozdania finansowego jest następujący:

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

Kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór:

- pełna odpowiedzialność za zapobieganie oraz wykrywanie oszustw i błędów;
- wdrożenie, przestrzeganie i promowanie zasad etycznych, kultury uczciwości, stałe demonstrowanie poszanowania podstawowych zasad i wartości;
- obowiązek stworzenia i zapewnienia właściwego funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w odniesieniu do procesu sporządzania sprawozdania finansowego, tak aby pomimo istnienia niepewności i konieczności dokonywania szacunków, sprawozdanie finansowe przedstawiało rzetelnie i jasno wszystkie informacje istotne dla oceny sytuacji majątkowej, finansowej i wyników działalności badanej jednostki.

Biegły rewident:

- uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem czy błędem;
- jest odpowiedzialny za zachowanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie całego badania.

- Biegły rewident powinien rozważyć wpływ zidentyfikowanych ryzyk na prawidłowość i rzetelność badanego sprawozdania finansowego oraz zaplanować odpowiednie procedury badania stanowiące reakcję na te ryzyka.

## PAMIĘTAJ!

o znaczących ryzykach związanych z obchodzeniem kontroli przez kierownictwo oraz ujmowaniem przychodów.

- Wykonując procedury oszacowania ryzyka biegły rewident przeprowadza m.in. procedury: kierowania zapytań do kierownictwa, osób sprawujących nadzór oraz funkcji audytu wewnętrznego (jeśli taka występuje), analityczne w celu stwierdzenia, czy nie występują nietypowe lub nieoczekiwane powiązania (w tym odnoszące się do kont przychodów).
- Biegły rewident uzyskuje od kierownika badanej jednostki informacje o stwierdzonych przez jednostkę przypadkach nadużyć, czynnikach sprzyjających fałszowaniu sprawozdań finansowych i zawłaszczeniu majątku. Dodatkowo biegły rewident sam ocenia ryzyka związane z tymi zagadnieniami, gdyż mogą one istotnie wpływać na wiarygodność sprawozdań finansowych. Jest to obowiązkowa procedura wymagana przez standard.
- Biegły rewident przeprowadza dyskusję w gronie zespołu przeprowadzającego badanie na temat podatności sprawozdania finansowego na istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem. Celem dyskusji powinno być wyczerpanie poszczególnych członków zespołu na możliwość wystąpienia w sprawozdaniu finansowym istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem w przydzielonych im do badania obszarach.



- Standard zawiera ponadto szczegółowe wymogi co do dokumentacji badania opisanego zagadnienia.

## 5. Sprawozdawczość biegłego rewidenta z badania za 2018 rok

### 5.1. Sprawozdanie z badania

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

Zgodnie ze zmienionym brzmieniem art. 86 ust. 1 ustawy od 1 października 2018 r. sprawozdanie z badania podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego powinno być sporządzone w postaci elektronicznej i opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta. Zwracamy uwagę, że legislator przewidział dla sprawozdania z badania tylko jeden rodzaj podpisu, czyli kwalifikowany podpis elektroniczny. Biegły rewident na sprawozdaniu z badania nie ma możliwości złożenia, inaczej niż w przypadku sprawozdań finansowych, podpisu potwierdzonego profilem zaufanym ePUAP (obecnie określanego jako podpis zaufany).

Sprawozdanie z badania dla podmiotów innych niż podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego nadal będzie sporządzane w tradycyjnej papierowej postaci.

MSB dotyczące sprawozdawczości uległy istotnym zmianom. Dnia 19 lutego 2018 r. KRBR podjęła uchwałę nr [2039/37a/2018](#) w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)) i przyjęła zmienione MSB do stosowania.

Do uchwały (nr [2039/37a/2018](#)) załączonych jest 10 przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania (stanowiących odpowiednio załączniki od nr 1.8 do 1.17). Przykłady kompilują wymogi MSB oraz ustawy i rozporządzenia 537/2014. Dotyczą badania rocznego sprawozdania finansowego (SF) i rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej (SSF) nie-JZP jak i JZP.

Przykłady ilustrujące sprawozdania z badania mają uniwersalny charakter i w związku z tym powinny zostać odpowiednio dostosowane do okoliczności konkretnego zlecenia badania.

Biegli rewidenci stosują przykłady ilustrujące sprawozdanie z badania przy uwzględnieniu założeń opisanych w każdym z przykładów. W związku z tym w celu uwzględnienia wszystkich okoliczności danego zlecenia badania biegły rewident w niektórych sytuacjach powinien skorzystać z więcej niż tylko jednego przykładu, np. jeżeli w badanej jednostce powołana została rada nadzorcza biegły rewident powinien posłużyć się zapisami pochodzącymi z przykładu, w którym takie założenie jest przyjęte.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

Udostępnione przykłady sprawozdań z badania zawierają opinie bez zastrzeżeń jak i opinie zmodyfikowane (z zastrzeżeniami, negatywną bądź w przypadku, gdy biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii o badanym sprawozdaniu finansowym – odmowę wydania opinii<sup>4</sup>).

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

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

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

Tak jak dotychczas, kluczowy biegły rewident sprawozdanie z badania przekazuje jednostce. Kierownik jednostki, a nie biegły rewident, składa to sprawozdanie z badania we właściwym rejestrze sądowym wraz z m. in rocznym sprawozdaniem finansowym (art. 69 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

## UWAGA!

- Omówienie poszczególnych elementów sprawozdania z badania zostało przedstawione w załączniku nr 2.
- W załączniku nr 3 znajdują się przykłady sprawozdań z badania.

## 5.2. Sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu

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

Sprawozdanie dodatkowe jest składane Komitetowi Audytu nie później niż w dniu złożenia sprawozdania z badania.

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

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

---

<sup>4</sup> W KSB używa się sformułowania „odmowa wyrażenia opinii”, które jest tożsame ze sformułowaniem zawartym w ustawie „odmowa wydania opinii”.

## 6. Interpretacje Ministerstwa Finansów dotyczące procesu badania

Zachęcamy po zapoznania się z treścią pytań do Ministerstwa Finansów i odpowiedziami, które zawierają interpretacje przepisów ustawy lub ustawy o rachunkowości w powiązaniu ze standardami. Pytania i odpowiedzi dostępne są na stronie internetowej PIBR w „Aktualnościach”.

Odpowiedzi udostępnione w 2018 r.:

- Treść sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii

W przypadku odmowy wydania opinii o sprawozdaniu finansowym w sprawozdaniu z badania powinny znaleźć się inne opinie, stwierdzenia, oświadczenia lub informacje wymagane przez postanowienia art. 83 ustawy oraz, jeżeli klient jest jednostką zainteresowania publicznego, przez art. 10 rozporządzenia 537/2014, z uwzględnieniem ewentualnych odpowiednich zmian standardowych zapisów w tym zakresie.

- Dodatkowe informacje w sprawozdaniu z badania

Przepis art. 83 ust. 3 pkt 17 ustawy ma szersze zastosowanie niż tylko wynikające z KSB 706 (Z). Treść punktu 17 obejmuje wszystko to, co nie zostało ujęte w punktach 1-16, a co biegły rewident uzna za konieczne do zamieszczenia w sprawozdaniu z badania biorąc pod uwagę przepisy prawa i standardy badania.

- Adres publikacyjny ustawy o rachunkowości

Sporządzając sprawozdanie z badania biegły rewident powinien powołać się na najnowszy adres publikacyjny ustawy o rachunkowości, aktualny na dzień podpisania sprawozdania.

- Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności

Przepisy art. 83 ust. 3 pkt 10 i 11 ustawy nie zawężają wskazanych obowiązków wyłącznie do sprawozdania z działalności, o którym jest mowa w art. 49 ustawy o rachunkowości. Przepis ma szersze zastosowanie i obejmuje każde sprawozdanie z działalności, którego obowiązek sporządzenia wynika z przepisów prawa.

- Data e-podpisu kończy proces sporządzenia elektronicznego sprawozdania z badania

Data sporządzenia sprawozdania z badania i data jego podpisania powinny być tożsame, gdyż złożenie kwalifikowanego podpisu elektronicznego na sprawozdaniu z badania jest czynnością kończącą proces sporządzania sprawozdania z badania.

### UWAGA!

Podjęliśmy działania, których celem jest uzyskanie odpowiedzi Ministerstwa Finansów na najczęściej pojawiające się pytania dotyczące elektronicznych sprawozdań z badania i sprawozdań finansowych. Na bieżąco będziemy informować na ten temat na stronie internetowej PIBR, w „Aktualnościach”.

## 7. Działania KRBR na rzecz wsparcia biegłych rewidentów w trakcie badania za 2018 rok

### 7.1. Umowa o badanie

Już w ubiegłym roku, zgodnie ze zmienioną ustawą o rachunkowości (art. 66 ust. 5), mieliśmy do czynienia z pojęciem „pierwszej umowy o badanie ustawowe”. Wówczas celem wsparcia firm audytorskich w opracowaniu takiej umowy KRBR udostępniła przykładową umowę. W przypadku badania ustawowego pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na okres nie krótszy niż dwa lata z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy.

W 2018 roku, w związku z wejściem w życie przepisów Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE, („RODO”), które zaczęło obowiązywać z dniem 25 maja 2018 r., zostały udostępnione odpowiednio dostosowane przykłady i wytyczne dotyczące umowy o badanie (nie-JZP) (aktualna ich treść stanowi załączniki do [komunikatu 38/2018](#) z dnia 28 sierpnia 2018 r., który zmienił [komunikat nr 36/2018](#)):

- [przykładowa umowa o przeprowadzenie badania ustawowego sprawozdania finansowego,](#)
- [przykładowa umowa powierzenia danych osobowych,](#)
- [wytyczne w zakresie zapisów umowy dotyczące przetwarzania danych osobowych.](#)

### PAMIĘTAJ!

Treść przykładowej umowy o badanie powinna zostać indywidualnie dostosowana przez firmy audytorskie do najnowszych przepisów prawa i regulacji, tj. w zakresie:

- elektronicznych sprawozdań finansowych,
- elektronicznych sprawozdań z badania,
- powołania się na postanowienia uchwał nr [2041/37a/2018](#) oraz [2039/37a/2018](#).

Osobą zawierającą umowę o badanie sprawozdania finansowego w imieniu badanej jednostki jest jej kierownik. W przypadku, gdy np. zarząd klienta jest wieloosobowy, za kierownika jednostki uważa się członków tego organu. Oznacza to, że uprawnienie do zawierania umów w przypadku badanych jednostek będzie tożsame ze sposobem reprezentacji ustalonym dla danej jednostki w umowie/statucie spółki lub odpowiednich przepisach.

Rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego jest możliwe wyłącznie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy. W przypadku rozwiązania umowy o badanie sprawozdania finansowego zarówno firma audytorska jak i badana jednostka powinny poinformować o tym fakcie (w każdym przypadku) KRBR, a w przypadku JZP dodatkowo również KNF. Można do tego celu

wykorzystać formularz udostępniony na stronie PIBR – [Rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego](#).

## 7.2. „Wyszukiwarka standardów”

Przypominamy, że 8 stycznia 2018 r. PIBR udostępniła „Wyszukiwarkę standardów”, która pomaga wybrać obowiązujące standardy. Obejmuje ona nie tylko usługi badania, czy przeglądu, ale również inne usługi atestacyjne, a także materiały dotyczące usług pokrewnych. Wyszukiwarka umożliwia filtrowanie i grupowanie dokumentów według zdefiniowanych parametrów.

Wyszukiwarka wraz z krótką instrukcją obsługi dostępna jest w serwisie PIBR.

W „Wyszukiwarce” został dodany okres „31.12.2018 r.”, który filtruje wszystkie standardy i przykłady obowiązujące podczas badania sprawozdania finansowego sporządzonego na ten dzień bilansowy. Biegli rewidenci znajdą tam treść standardów, przykłady sprawozdań z badania a także inne pomocne materiały, jak np. „Alerty”.

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

## 7.3. Alerty PIBR

„ALERT” to system powiadomień, dzięki któremu biegli rewidenci otrzymują zwięzłą i rzetelną informację na temat najważniejszych, bieżących zmian w standardach. Publikacje pozwalają szybciej i sprawniej dowiedzieć się o zmianach w przepisach, a tym samym przygotować do stosowania nowych standardów.

Dotychczas wydaliśmy 36 ALERTÓW (tyle ile było KSRF w brzmieniu MSB). Każdy z alertów poświęcony był jednemu standardowi badania. Spośród 36 Alertów, w związku z przyjęciem zmienionych standardów (uchwałą nr 2039/37a/2018) dezaktualizacji uległo 6 Alertów dotyczących MSB: 700, 705, 706, 720, 260, 570. Wkrótce udostępniemy nowe Alerty poświęcone zmienionym standardom.

## 7.4. Inne narzędzia wspomagające badanie

### Przewodnik MSB-procedury

12 grudnia 2017 r. został udostępniony „Przewodnik MSB – procedury. Wydanie II”.

Celem opracowania było wsparcie biegłych rewidentów w badaniu sprawozdań finansowych według standardów (MSB), a także tworzenie nowej, dobrej praktyki audytu.

Przewodnik to zestaw procedur, których zastosowanie ułatwia sprawne przejście przez proces badania. Zapewnia przy tym, iż wszystkie wymogi wynikające z nowych standardów zostaną spełnione. Materiał jest przede wszystkim wsparciem dla biegłych rewidentów pracujących



# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

z firmami z sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Materiał należy traktować jako ogólne wytyczne, a korzystanie z Przewodnika nie zastąpi znajomości i stosowania standardów badania.

Wykorzystując przedstawiony w przewodniku indeks i programy badania, użytkownik zyskuje uporządkowaną dokumentację badania, sporządzoną w sprawdzony i zweryfikowany sposób.

## PAMIĘTAJ!

W Przewodniku można znaleźć wiele praktycznych pomocy, które są też dostępne w Kompasie 2.0, jak np.:

- w „załączniku 2. – Próbkowanie w badaniu wiarygodności”:
  - przykładowy model szacowania wielkości próby w zależności od poziomów ryzyka – [plik E.1 – dostępnym na serwerze PIBR](#) (arkusz Excel).
  - przykładowe zastosowanie metody próbkowania według jednostek pieniężnych - [plik E.2 – dostępnym na serwerze PIBR](#) (arkusz Excel).
- w „załączniku 7. – Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki uzyskiwane na zakończenie badania”.

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

## KOMPAS 2.0

18 września 2018 r. [uruchomiliśmy Kompas 2.0](#) – bezpłatne narzędzie wspomagające badanie zgodne z MSB.

Zarządzanie badaniami dostępne jest na profilu firmy audytorskiej na stronie PIBR.

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

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

W razie pytań lub wątpliwości na użytkowników czeka:

- infolinia telefoniczna (728 871 871),
- adres e-mailowy ([kompas@pibr.org.pl](mailto:kompas@pibr.org.pl)).

Na kanale PIBR w serwisie YouTube można także zobaczyć [serię osiemnastu krótkich filmów instruktażowych](#), prowadzących krok po kroku przez najważniejsze funkcjonalności Kompas.

5 października 2018 r. na stronie PIBR została udostępniona wersja demonstracyjna aplikacji Kompas 2.0. Teraz wszyscy zalogowani biegli rewidenci oraz kandydaci do zawodu mogą korzystać z wersji demonstracyjnej, która pozwala skorzystać z wszystkich funkcjonalności aplikacji bez wprowadzania realnych danych czy logowania się poprzez profil firmy audytorskiej. Możliwość bezpiecznego przejścia całej ścieżki badania to duże ułatwienie przy pierwszym kontakcie z aplikacją, a także cenne narzędzie edukacyjne dla tych, którzy dopiero zdobywają uprawnienia.

## 8. Praktyczne wskazówki IFAC i innych organizacji

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

- Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek (Tom 1 – Podstawowe pojęcia, Tom 2 – Wskazówki praktyczne),
- Wskazówki dotyczące efektywnego stosowania ISA (MSB),
- Przewodnik wdrażania kontroli jakości w małych i średnich firmach audytorskich,
- Wskazówki dotyczące efektywnego stosowania ISQC 1 (MSKJ1).

## 9. Komunikaty KNA i UKNF

Na stronie internetowej PIBR informujemy o wszystkich komunikatach Komisji Nadzoru Audytowego („KNA”) i Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego („UKNF”). Komunikaty dotyczą m. in. interpretacji przepisów ustawy, realizacji obowiązków informacyjnych, przygotowania oraz udostępniania informacji i dokumentów na potrzeby kontroli KNA.

## 10. Co przed nami w zakresie badania?

Co przed nami w perspektywie 2019 r.?

### I. Zmiana regulacji krajowych:

- A. 16.10.2018 r. KRBR podjęła uchwałę nr 2682/47/2018 w sprawie wybranych krajowych standardów badania oraz innych dokumentów. Uchwała została przekazana do KNA celem jej zatwierdzenia. Uchwała do czasu jej zatwierdzenia przez KNA nie ma mocy obowiązującej. W związku z tym, jej treść może ulec zmianie w stosunku do wersji, która zostanie ostatecznie przyjęta jako obowiązująca.

Do uchwały załączone są KSB (27 standardów, bez standardów z grupy „800” i standardów przyjętych uchwałą nr 2039/37a/2018) i inne dokumenty w aktualnym brzmieniu międzynarodowych standardów IAASB, znajdujących się w opracowaniu pt. „Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

Pronouncements 2016-2017”, przetłumaczonych na język polski. Nowa uchwała, po zatwierdzeniu, będzie miała zastosowanie do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2019 r. lub później z możliwością wcześniejszego ich zastosowania. Te KSB wraz z KSB przyjętymi uchwałą nr 2039/37a/2018 będą stanowiły komplet standardów do badania sprawozdań finansowych w najnowszym, aktualnym ich brzmieniu.

Zmiana brzmienia KSB pociągnie za sobą zmiany w „Przewodniku MSB – procedury” i Kompasie 2.0.

II. Zmiana regulacji międzynarodowych, które będą objęte procesem wdrożenia:

- A. 03.10.2018 r. IAASB – twórca standardów międzynarodowych – opublikował MSB 540 (zmieniony)<sup>5</sup>;
- B. 17.12.2018 r. IAASB opublikował nowy Handbook 2018<sup>6</sup>. Opracowanie zawiera ujednolicone najnowsze brzmienie międzynarodowych standardów;
- C. 14.08.2018 r. IESBA opublikowała nowe brzmienie Kodeksu etyki<sup>7</sup>. Opracowanie jest w trakcie tłumaczenia.

Ponadto, 17.07.2018 r. IFAC opublikował czwarte wydanie „Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek”<sup>8</sup>. Poprzednie wydanie pochodziło z 2011 r. Obecne Wydanie uwzględnia zmiany, jakie nastąpiły od tego czasu w MSB, głównie w zasadach sprawozdawczości biegłego rewidenta z badania, uwzględnianiu przepisów prawa i regulacji, wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych czy obowiązków biegłego rewidenta dotyczących innych informacji. Opracowanie, o którym można przeczytać na stronie internetowej, zostanie przetłumaczone na język polski.

## 11. Załączniki

1. Załącznik nr 1 – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2018 r. lub później.
2. Załącznik nr 2 – Omówienie poszczególnych elementów sprawozdania z badania.
3. Załącznik nr 3 – Przykłady sprawozdań z badania.

Warszawa, 11 stycznia 2019 r.

5 ISA 540 (revised) „Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures and Conforming and consequential amendments to other international standards”.

6 „Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2018 Edition”.

7 „Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants 2018 Edition”.

8 Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium-Sized Entities”.

## Załącznik nr 1 – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2018 r. lub później

Przeprowadzając badanie pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2018 r. lub później biegli rewidenci stosują Krajowe Standardy Badania („KSB”) w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania („MSB”). Są to 34 standardy z grupy od „200” do „700” stanowiące załączniki odpowiednio do uchwał nr 2041/37a/2018 oraz nr 2039/37a/2018:

1. KSB 200 w brzmieniu MSB 200 – „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”,
2. KSB 210 w brzmieniu MSB 210 – „Uzgadnianie warunków zlecenia badania”,
3. KSB 220 w brzmieniu MSB 220 – „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych”,
4. KSB 230 w brzmieniu MSB 230 – „Dokumentacja badania”,
5. KSB 240 w brzmieniu MSB 240 – „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”,
6. KSB 250 w brzmieniu MSB 250 – „Uwzględnienie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych”,
7. KSB 260 (Z) w brzmieniu MSB 260 (zmienionego) – „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”,
8. KSB 265 w brzmieniu MSB 265 – „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej”,
9. KSB 300 w brzmieniu MSB 300 – „Planowanie badania sprawozdań finansowych”,
10. KSB 315 w brzmieniu MSB 315 (zmienionego) – „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”,
11. KSB 320 w brzmieniu MSB 320 – „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”,
12. KSB 330 w brzmieniu MSB 330 – „Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka”,
13. KSB 402 w brzmieniu MSB 402 – „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej”,
14. KSB 450 w brzmieniu MSB 450 – „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania”,
15. KSB 500 w brzmieniu MSB 500 – „Dowody badania”,

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

16. KSB 501 w brzmieniu MSB 501 – „Dowody badania – rozważania szczególne dotyczące wybranych zagadnień”,
17. KSB 505 w brzmieniu MSB 505 – „Potwierdzenia zewnętrzne”,
18. KSB 510 w brzmieniu MSB 510 – „Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe”,
19. KSB 520 w brzmieniu MSB 520 – „Procedury analityczne”,
20. KSB 530 w brzmieniu MSB 530 – „Badanie wyrywkowe (próbkiwanie)”,
21. KSB 540 w brzmieniu MSB 540 – „Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień”,
22. KSB 550 w brzmieniu MSB 550 – „Podmioty powiązane”,
23. KSB 560 w brzmieniu MSB 560 – „Późniejsze zdarzenia”,
24. KSB 570 (Z) w brzmieniu MSB 570 (zmienionego) – „Kontynuacja działalności”,
25. KSB 580 w brzmieniu MSB 580 – „Pisemne oświadczenia”,
26. KSB 600 w brzmieniu MSB 600 – „Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne”,
27. KSB 610 w brzmieniu MSB 610 (zmienionego) – „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”,
28. KSB 620 w brzmieniu MSB 620 – „Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta”,
29. KSB 700 (Z) w brzmieniu MSB 700 (zmienionego) – „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”,
30. KSB 701 w brzmieniu MSB 701 – „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
31. KSB 705 (Z) w brzmieniu MSB 705 (zmienionego) – „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
32. KSRF 706 (Z) w brzmieniu MSB 706 (zmienionego) – „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
33. KSB 710 w brzmieniu MSB 710 – „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe”,
34. KSB 720 (Z) w brzmieniu MSB 720 (zmienionego) – „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.



# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

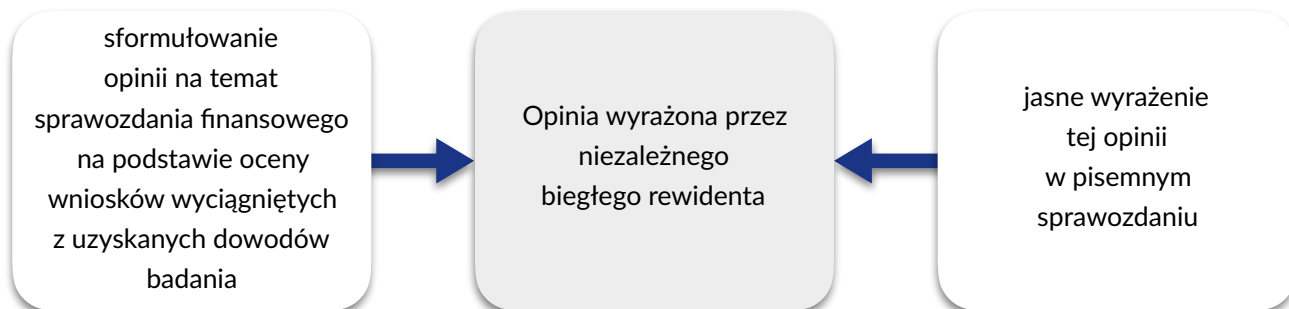
Stosując powyższe standardy, należy brać pod uwagę:

- „Przedmowę do Międzynarodowych standardów i innych dokumentów dotyczących kontroli jakości, badań, przeglądów, innych usług atestacyjnych i usług pokrewnych”,
- „Międzynarodowe założenia koncepcyjne usług atestacyjnych.”

Brzmienie tych dokumentów nie uległo zmianie w stosunku brzmienia przyjętego przez KRBR w 2015 roku.

## Załącznik nr 2 – Omówienie poszczególnych elementów sprawozdania z badania

Celami biegłego rewidenta w świetle par. 6 KSB 700 (Z) są:



Treść i forma sprawozdania z badania nie mają charakteru dobrowolnego – sprawozdanie z badania może zawierać tylko te elementy, które wymienia ustawa (w szczególności art. 83), KSB oraz w uzasadnionych przypadkach<sup>1</sup> rozporządzenie 537/2014. Formę i treść sprawozdania biegłego rewidenta z badania określają standardy badania, w tym w szczególności zmienione standardy badania z grupy „7” (przyjęte do stosowania uchwałą KRBR nr 2039/37a/2018 z dnia 19 lutego 2018 r. w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)).

KSB 700(Z) wskazuje, że sprawozdanie biegłego rewidenta z badania ma formę pisemną (analogiczny wymóg -art. 83 ust. 1 ustawy). Ustawa wskazuje, że sprawozdanie z badania jest formułowane w sposób jasny i jednoznaczny (art. 83 ust.2 ustawy).

Standard określa elementy sprawozdania z badania i ich kolejność w dokumencie. Zasadniczo, KSB 700(Z) przewiduje podział sprawozdania z badania na dwa segmenty wyodrębnione podtytułami “Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” (A) oraz “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” (B) (patrz rysunek poniżej), podkreślając rozdzielenie wypowiedzi biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego od wypowiedzi na temat ewentualnych innych obowiązków, jakie na nim ciążyą w świetle obowiązujących przepisów, a które nie dotyczą bezpośrednio sprawozdania finansowego. Podział ten jest zbędny gdy na biegłym rewidencie nie ciążyą dodatkowe obowiązki sprawozdawcze, ponad te dotyczące sprawozdania finansowego. Wówczas segment B, w tym jego tytuł, jest pomijany.

Zgodnie z KSB 700(Z) układ sprawozdania z badania (nie zawsze wystąpią jednak wszystkie elementy) jest następujący:

<sup>1</sup> Rozporządzenie 537/2014 reguluje zawartość sprawozdania z ustawowego badania sprawozdania finansowego JZP zdefiniowanych w ustawie.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z BADANIA

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

\* – Umieszczenie tej sekcji w sprawozdaniu z badania może być różne – patrz pkt III.

\*\* – Umieszczenie tej sekcji w sprawozdaniu z badania może być różne – patrz pkt IV.

## OMÓWIENIE POSZCZEGÓLNYCH ELEMENTÓW SPRAWOZDANIA Z BADANIA:

### Adresat

Finalny dokument z badania rozpoczyna się tytułem „Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania (...)”. Przepisy ustawy stanowią, że sprawozdanie z badania powinno zawierać wskazanie, czy przedmiotem badania było roczne sprawozdanie finansowe badanej jednostki, czy też roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej (art. 83 ust. 3 pkt 3 ustawy). Można zidentyfikować przedmiot badania już w tytule, lub w dalszej części dokumentu. Pod tytułem wskazuje się określonego w umowie o badanie adresata, do którego kierowane jest sprawozdanie z badania.

### SEGMENT A „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego”

#### I. Opinia

Opinia wyrażona przez biegłego rewidenta na temat zbadanego sprawozdania finansowego jest zamieszczana na pierwszym miejscu i jest oznaczona nagłówkiem “Opinia”. Jest to istotna zmiana

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

w stosunku do dotychczasowego formatu sprawozdania z badania, które rozpoczynało się od informacji identyfikujących badaną jednostkę i sprawozdanie finansowe. W przypadku gdy biegły rewident wyraża opinię inną niż bez zastrzeżeń, omawiana sekcja przyjmuje odpowiednio tytuł: „Opinia z zastrzeżeniem”, „Opinia negatywna” lub „Odmowa wydania opinii” zapewniając jednoznaczny identyfikację rodzaju opinii wyrażonej przez biegłego rewidenta.

Sekcja „Opinia” dodatkowo:

1. identyfikuje jednostkę, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane (analogiczny wymóg – art. 83 ust.3 pkt 2 ustawy – wymaga wskazania nazwy jednostki, której sprawozdanie finansowe podlegało badaniu),
2. stwierdza, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane,
3. identyfikuje tytuł każdego składnika składającego się na sprawozdanie finansowe,
4. odnosi się do not, w tym do podsumowania znaczących zasad (polityk) rachunkowości, oraz
5. określa datę lub okres sprawozdawczy objęty każdym ze składników wchodzących w skład sprawozdania finansowego (analogicznie art. 83 ust. 3 pkt 4 ustawy przewiduje obowiązek wskazania dnia bilansowego sprawozdania finansowego oraz okresów objętych sprawozdaniem finansowym podlegającym badaniu).

Zarówno par. 15 jak KSB 700(Z) i art. 83 ust. 3 pkt 5 ustawy wymagają wskazania zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzeniu badanego sprawozdania finansowego.

## Opinia „bez zastrzeżeń”

KSB 700(Z) zawiera co prawda dwa proponowane brzmienia akapitu opiniującego, ale równocześnie odsyła do konieczności stosowania przepisów prawa. Stąd też w warunkach polskiego prawa sformułowanie akapitu opiniującego (opinii) jest tylko jedno, jego brzmienie określa art. 83 ust. 3 pkt 8 ustawy. Dodatkowe wymogi dotyczące opinii wynikają z przepisów art. 83 ust. 3 pkt 9 oraz art. 83 ust. 6 pkt 1 ustawy. Reasumując sprawozdanie z badania w warunkach polskich zawiera opinię biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe:

1. przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego badanej jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
2. jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową;
3. zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych.

Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierających opinie bez zastrzeżeń stanowią Załączniki numer 1.8-1.11 do uchwały 2039/37a/2018.

## Modyfikacje opinii

Przepisy art. 83 ust. 5 ustawy oraz KSB 705 (Z) „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” wskazują, że opinia wyrażona przez biegłego rewidenta może być:

- opinią bez zastrzeżeń,
- opinią z zastrzeżeniami lub
- opinią negatywną.

W przypadku, gdy biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii o badanym sprawozdaniu finansowym, sprawozdanie z badania zawiera:

- odmowę wydania opinii.

Jak wskazało Ministerstwo Finansów (Treść sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii), w przypadku odmowy wydania opinii o sprawozdaniu finansowym w sprawozdaniu z badania powinny znaleźć się inne opinie, stwierdzenia, oświadczenia lub informacje wymagane przez postanowienia art. 83 ustawy oraz, jeżeli klient jest JZP, przez art. 10 rozporządzenia 537/2014, z uwzględnieniem ewentualnych odpowiednich zmian standardowych zapisów w tym zakresie.

Decyzja odnośnie tego, który rodzaj opinii zmodyfikowanej jest odpowiedni w okolicznościach danego zlecenia, zależy od:

1. rodzaju sprawy powodującej modyfikację, to jest, czy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone lub w przypadku braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, może być istotnie zniekształcone, oraz
2. osądu biegłego rewidenta na temat rozległości wpływu lub możliwego wpływu sprawy na sprawozdanie finansowe.

## Ustalanie rodzaju modyfikacji opinii biegłego rewidenta

Biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem, gdy:

1. na podstawie uzyskanych wystarczających i odpowiednich dowodów badania wyciąga wniosek, że zniekształcenia pojedynczo lub łącznie są istotne, ale nie rozległe w odniesieniu do sprawozdania finansowego lub
2. nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę opinii, ale wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógłby być istotny, ale nie rozległy.

Biegły rewident wyraża opinię negatywną, gdy biegły rewident, uzyskawszy wystarczające i odpowiednie dowody badania, wyciąga wniosek, że zniekształcenia pojedynczo lub łącznie są zarówno istotne, jak i rozległe w odniesieniu do sprawozdania finansowego.

Biegły rewident odmawia wyrażenia opinii, gdy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę opinii, a wyciąga wniosek, że

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógłby być zarówno istotny jak i rozległy. Ponadto, biegły rewident odmawia wyrażenia opinii, gdy w niezwykle rzadkich okolicznościach dotyczących wielu niepewności, wyciąga wniosek, że pomimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie każdej poszczególniej niepewności, nie jest możliwe, aby sformułować opinię na temat sprawozdania finansowego ze względu na potencjalne wzajemne oddziaływanie niepewności i ich możliwy skumulowany wpływ na sprawozdanie finansowe.

Poniższa tabela przedstawia, w jaki sposób na rodzaj wyrażanej opinii wpływa osąd biegłego rewidenta na temat rodzaju sprawy powodującej modyfikację oraz rozległość jej wpływu lub możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe:

Rodzaj sprawy powodującej modyfikację	Osąd biegłego rewidenta na temat rozległości wpływu lub możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe	
	Istotny, ale nie rozległy	Istotny i rozległy
Sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
Brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania	Opinia z zastrzeżeniem	Odmowa wydania opinii

## PAMIĘTAJ!

Zgodnie z par. 30 i A27 KSB 705 (Z), gdy biegły rewident spodziewa się modyfikacji opinii, wówczas przedstawia osobom sprawującym nadzór okoliczności, które doprowadziły do spodziewanej modyfikacji oraz proponowane sformułowanie modyfikacji.

Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierające opinie zmodyfikowane stanowią Załączniki numer 1.14 -1.17 do uchwały 2039/37a/2018.

Gdy biegły rewident wyraża opinię inną niż bez zastrzeżeń brzmienie akapitu opiniującego również się zmienia:



# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

<b>Opinia z zastrzeżeniem ze względu na fakt, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone</b> [szczegóły patrz Załącznik 1.14. do uchwały 2039/37a/2018]	Naszym zdaniem, za wyjątkiem skutków sprawy opisanej w sekcji Podstawa opinii z zastrzeżeniem, załączone sprawozdanie finansowe:
<b>Opinia z zastrzeżeniem ze względu na brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania</b> [szczegóły patrz Załącznik 1.15. do uchwały 2039/37a/2018]	Naszym zdaniem, za wyjątkiem możliwych skutków sprawy opisanej w sekcji Podstawa opinii z zastrzeżeniem, załączone sprawozdanie finansowe:
<b>Opinia negatywna</b> [szczegóły patrz Załącznik 1.16. do uchwały 2039/37a/2018]	Naszym zdaniem, ze względu na wagę i skutki sprawy opisanej w sekcji Podstawa opinii negatywnej, załączone sprawozdanie finansowe: (zmiana treści również dalej)
<b>Odmowa wydania opinii</b> [szczegóły patrz Załącznik 1.17. do uchwały 2039/37a/2018]	Nie wyrażamy opinii o załączonym sprawozdaniu finansowym. Wobec znaczenia sprawy opisanej w sekcji Podstawa odmowy wyrażenia opinii nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły one podstawę dla opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego.

Sprawozdanie z badania JZP zawiera ponadto informację o spójności opinii ze sprawozdaniem dodatkowym dla

Komitetu Audytu wymaganą przepisami [rozporządzenia 537/2014](#).

## II. Podstawa opinii

Bezpośrednio po sekcji „Opinia” w sprawozdaniu biegłego rewidenta zamieszczana jest sekcja „Podstawa opinii”, która:

1. zawiera opis zakresu badania w tym wskazanie standardów badania, według których przeprowadzono badanie (analogiczny wymóg wynika z art. 83 ust. 3 pkt 6 [ustawy](#));
2. odnosi się do sekcji w sprawozdaniu biegłego rewidenta, która opisuje odpowiedzialność biegłego rewidenta,
3. zawiera oświadczenie, że biegły rewident jest niezależny od jednostki zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi odnoszącymi się do badania oraz że wypełnił inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami; oświadczenie w warunkach polskich odnosi się do [ustawy](#) oraz „Kodeksu etyki zawodowych księgowych” Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych („Kodeks IESBA”), oraz [rozporządzenia 537/2014](#) – w odniesieniu do JZP.

4. stwierdza, czy biegły rewident uważa, że dowody badania, które uzyskał, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta.

W świetle postanowień KSB 700(Z) sekcja „Podstawa opinii” jest wymagana zawsze (nawet w przypadku opinii „bez zastrzeżeń”). W dotychczasowych regulacjach była wymagana tylko w przypadku wyrażenia opinii innych niż opinia „bez zastrzeżeń”.

W kwestii wskazania standardów badania, według których przeprowadzono badanie, w przypadku badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2018 r., w sprawozdaniu z badania należy zamieścić odesłanie do dwóch uchwał:

1. uchwały KRBR nr 2039/37a/2018 z dnia 19 lutego 2018 r. w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)) oraz
2. uchwały KRBR nr 2041/37a/2018 z dnia 5 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów wykonywania zawodu.

Tytuł tej sekcji jednoznacznie wskazuje rodzaj opinii i jej uzasadnienie.

Gdy biegły rewident modyfikuje opinię na temat sprawozdania finansowego, dodatkowo oprócz poszczególnych elementów wymaganych przez KSB 700(Z):

- a. zmienia nagłówek „Podstawa opinii” wymagany przez paragraf 28 KSB 700(Z) na, odpowiednio, „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, „Podstawa opinii negatywnej” lub „Podstawa odmowy wyrażenia opinii” oraz
- b. w tej sekcji przedstawia opis sprawy powodującej modyfikację.

Art. 83 ust. 6 pkt 2 ustawy, tak jak i KSB 705 (Z), wskazuje na obowiązek zamieszczenia w sprawozdaniu z badania uzasadnienia wydania opinii z zastrzeżeniami, wydania opinii negatywnej albo odmowy wydania opinii przez biegłego rewidenta, wraz z opisem skutków zniekształceń będących powodem wydania takiej opinii albo odmowy jej wydania.

### III. Akapit wyjaśniający / Inne sprawy

Dodatkowa komunikacja w sprawozdaniu biegłego rewidenta, niezmienną rodzaju opinii wyrażanej przez biegłego rewidenta, jest przedmiotem KSB 706(Z) „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

KSB 706(Z) przewiduje możliwość zamieszczenia w sprawozdaniu z badania dodatkowych informacji w przypadku gdy zdaniem biegłego rewidenta konieczne jest zwrócenie uwagi użytkowników:

- a. na sprawę lub sprawy zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, fundamentalne dla zrozumienia obrazu sytuacji jednostki przekazywanego przez sprawozdanie finansowe – akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi (również art. 83 ust. 3 pkt 13 ustawy zawiera wymóg odniesienia się przez biegłego rewidenta do spraw, na które zwrócił uwagę podczas badania sprawozdania finansowego, które nie powodują wydania opinii z zastrzeżeniem), lub

- b. na jakąkolwiek sprawę lub sprawy inne niż zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są przydatne dla zrozumienia przez użytkowników problemów badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta – akapit zawierający inne sprawy.

### Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi

Gdy w sprawozdaniu biegłego rewidenta zamieszczany jest akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, wówczas biegły rewident:

1. zamieszcza w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta akapit z odpowiednim nagłówkiem, zawierającym określenie „Objaśnienie ze zwróceniem uwagi”, ewentualnie z jednoznacznym wskazaniem objaśnianej kwestii („Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności”)
2. zamieszcza w akapicie jasne odwołanie do objaśnianej sprawy oraz wskazuje, gdzie w sprawozdaniu finansowym można znaleźć ujawnienia, na które zwraca uwagę biegły rewident, w pełni opisujące tę sprawę, oraz
3. jasno wskazuje, że opinia biegłego rewidenta nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do objaśnianej sprawy.

### Akapit zawierający inne sprawy

Jeżeli biegły rewident uważa za konieczne przedstawienie sprawy innej niż ta, która została zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym, która według osądu biegłego rewidenta ma związek ze zrozumieniem przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit zawierający inne sprawy, pod warunkiem, że nie jest to zakazane przez przepisy prawa lub regulację.

Sekcja akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może dotyczyć zarówno zagadnień powiązanych ze sprawozdaniem finansowym jak i zagadnień powiązanych z innymi informacjami dołączonymi do sprawozdania finansowego, stąd jej umiejscowienie w sprawozdaniu z badania może być różne. Umiejscowienie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta jest uzależnione od rodzaju informacji do przekazania oraz od osądu biegłego rewidenta co do względnego znaczenia takich informacji dla zamierzonych użytkowników w porównaniu do innych wymaganych elementów sprawozdania z badania. Dalsze szczegóły przedstawione są w KSB 706 (Z).

Gdy w sprawozdaniu biegłego rewidenta zamieszczany jest akapit zawierający inne sprawy, wówczas biegły rewident zamieszcza w oddzielnej sekcji akapit z nagłówkiem „Inna sprawa” lub innym odpowiednim nagłówkiem (szczegółowo wskazującym przedstawiane zagadnienie).

Przykładem kwestii, która powinna być zawarta w akapicie zawierającym „Inne sprawy” jest wymóg wynikający z par. 14 KSB 710 „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe”, który zobowiązuje (w przypadku danych korespondujących) do zamieszczenia w sprawozdaniu z badania informacji o tym, że sprawozdanie finansowe za poprzedni

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

okres nie było zbadane. Podkreślenia wymaga fakt, że takie stwierdzenie nie zwalnia biegłego rewidenta od uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że salda początkowe nie zawierają zniekształceń, które w istotny sposób wpływają na sprawozdania finansowe za bieżący okres.

Z kolei par. 13 KSB 710 odnosi się do sytuacji, gdy sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez innego biegłego rewidenta. O ile obecny kluczowy biegły rewident zdecyduje się powoływać na sprawozdanie swojego poprzednika (prawo a nie obowiązek) wówczas w swoim sprawozdaniu z badania w akapicie zawierającym „Inne sprawy”:

- a. informuje, że sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta,
- b. podaje rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta i, jeżeli opinia została zmodyfikowana, powody modyfikacji oraz
- c. datę sporządzenia tego sprawozdania.

Gdy objaśniana Inna sprawa ma znaczenie dla wszystkich kategorii odpowiedzialności biegłego rewidenta lub zrozumienia przez użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta, akapit zawierający inne sprawy może być zamieszczony jako oddzielna sekcja następująca po “Sprawozdaniu na temat badania sprawozdania finansowego” i “Sprawozdaniu na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.

Gdy w sprawozdaniu biegłego rewidenta zamieszczany jest akapit zawierający inne sprawy w celu zwrócenia uwagi użytkowników na sprawę odnoszącą się do innej odpowiedzialności sprawozdawczej poruszanej w sprawozdaniu biegłego rewidenta, akapit może być zawarty w sekcji “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.

Gdy w sprawozdaniu biegłego rewidenta prezentowana jest sekcja “Kluczowe sprawy badania”, a za konieczne uważa się także zamieszczenie akapitu zawierającego inne sprawy, biegły rewident może rozszerzyć kontekst w nagłówku “Inna sprawa”, przykładowo na “Inna sprawa – zakres badania”, aby odróżnić akapit zawierający inne sprawy od poszczególnych spraw opisanych w sekcji “Kluczowe sprawy badania”. W standardzie KSB 706(Z) jednoznacznie wskazano, że w przypadkach, gdy zastosowanie ma KSB 701, użycie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi nie jest substytutem dla opisu poszczególnych kluczowych spraw badania.

## PAMIĘTAJ!

Par. 12 KSB 706(Z) wskazuje, że jeżeli biegły rewident zamierza w sprawozdaniu z badania zamieścić akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy informuje osoby sprawujące nadzór o tym zamiarze i o proponowanym brzmieniu tego akapitu.

Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierające akapity objaśniające i inne sprawy stanowią odpowiednio Załączniki numer 1.12 -1.13 do uchwały 2039/37a/2018.

## IV. Kluczowe sprawy badania

Zgodnie z KSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” w przypadku badania sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie (w rozumieniu definicji zawartej w par. 7(g) KSB 220 oraz w par. 12 (i) KSKJ) biegły rewident w sprawozdaniu z badania przedstawia dodatkowo kluczowe sprawy badania. W przypadku, gdy przepisy prawa lub regulacja wymagają tego od biegłego rewidenta lub biegły rewident zdecyduje się przedstawić kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta, dokonuje tego zawsze zgodnie z par. 30 – 31 KSB 700.

W odniesieniu do jednostek zainteresowania publicznego art. 10 ust. 2 lit. c) rozporządzenia 537/2014 wymaga informowania o najbardziej znaczących rodzajach ryzyka, reakcji biegłego rewidenta na te ryzyka oraz tam gdzie to właściwe przekazanie spostrzeżeń związanych z tymi ryzykami. Informacje te są prezentowane jako kluczowe sprawy badania zgodnie z wymogami KSB 701.

Wzajemne powiązania pomiędzy umiejscowieniem sekcji „Kluczowe sprawy badania”, akapitem objaśniającym ze zwróceniem uwagi i akapitem zawierającym inne sprawy, gdy wszystkie są prezentowane w sprawozdaniu biegłego rewidenta przedstawia znajdujący się w KSB 706 (Z) załącznik nr 3. Umiejscowienie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w którym kluczowe sprawy nie zostały przedstawione przedstawia znajdujący się w KSB 706 (Z) załącznik nr 4.

**Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierających kluczowe sprawy badania stanowią Załączniki numer 1.9, 1.11 oraz 1.15 do uchwały 2039/37a/2018.**

## V. Odpowiedzialność kierownika jednostki (ewentualnie osób sprawujących nadzór) za sprawozdanie finansowe

Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera sekcję “Odpowiedzialność kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe”; można wskazać konkretną nazwę organu, który jest kierownikiem jednostki w badanej jednostce zgodnie z definicją zawartą w przepisach ustawy o rachunkowości, (przykładowo Zarząd w spółce kapitałowej).

Ta sekcja sprawozdania biegłego rewidenta opisuje odpowiedzialność kierownika jednostki za:

1. sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz
2. ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności (par. 2 KSB 570(Z)) oraz tego, czy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości jest odpowiednie,

a także ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw dotyczących kontynuacji działalności; wyjaśnienie odpowiedzialności kierownika jednostki za tę ocenę obejmuje opis tego, kiedy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości jest odpowiednie.

Ta sekcja sprawozdania biegłego rewidenta identyfikuje także osoby odpowiedzialne za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, gdy osobami odpowiedzialnymi za taki nadzór są osoby inne niż te, które wypełniają obowiązki opisane w punktach 1-2) powyżej. Wówczas w nagłówku, po nawiązaniu do kierownika jednostki dodawany jest fragment np. „oraz osób sprawujących nadzór” lub wskazuje się konkretną nazwę organu, którego członkowie ponoszą odpowiedzialność za proces sprawozdawczości finansowej. Przykładowo, zgodnie z art. 4a ustawy o rachunkowości osobami takimi są w spółce kapitałowej członkowie rady nadzorczej (jeżeli jest ustanowiona), stąd tytuł tej sekcji (np. w przykładzie stanowiącym Załącznik numer 1.9 do uchwały 2039/37a/2018) brzmi: „Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej za sprawozdanie finansowe”.

Opisana sekcja zawiera nowy opis odpowiedzialności kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór odnoszący się do obowiązków dotyczących zagadnienia kontynuacji działalności. Odzwierciedla on obowiązki wskazane w KSB 570(Z).

### **VI. Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego**

Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera sekcję oznaczoną nagłówkiem “Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego”. Ta sekcja:

1. stwierdza, że celami biegłego rewidenta są uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego opinię biegłego rewidenta,
2. stwierdza, że racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie ze standardami badania zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie, oraz
3. stwierdza, że zniekształcenia mogą powstać na skutek oszustwa lub błędu, i albo opisuje, że uznaje się je za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje ekonomiczne użytkowników podjęte na podstawie badanego sprawozdania finansowego, albo podaje definicję lub opisuje istotność zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Ta sekcja sprawozdania biegłego rewidenta dodatkowo zawiera:

1. stwierdzenie, że jako element badania zgodnie ze standardami badania, biegły rewident stosuje zawodowy osąd i zachowuje zawodowy sceptycyzm przez cały czas badania;
2. opis procesu badania poprzez stwierdzenie, że biegły rewident jest odpowiedzialny za:
  - a) identyfikację i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania będących reakcją na te ryzyka oraz uzyskanie dowodów badania, które są



# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest wyższe niż ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może obejmować znowę, fałszerstwo, zamierzone pominięcia, kłamstwa lub obejście kontroli wewnętrznej,

- b) uzyskanie zrozumienia kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, jednak nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki,
- c) ocenę odpowiedniości zastosowanych zasad (polityk) rachunkowości i zasadności szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki, oraz wyciągnięcie wniosku na temat odpowiedniości zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości<sup>2</sup>,
- d) wyciągnięcie wniosku, czy na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, które mogą poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, oraz
- e) gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji – ocenę ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania finansowego, w tym ujawnień oraz czy informacja, czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące jego podstawą transakcje i zdarzenia w sposób, który zapewnia rzetelną prezentację.

W nowym sprawozdaniu z badania został rozszerzony opis odpowiedzialności biegłego rewidenta dotyczący procesu badania. W tej sekcji zawierany jest również opis obowiązków biegłego rewidenta odnoszących się do kwestii kontynuacji działalności. Odzwierciedla on obowiązki wskazane w KSB 570(Z).

Opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego ulega zmianie gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego. Opis pomija kwestie związane z procesem badania (patrz przykład stanowiący Załączniki nr 1.17 do uchwały 2039/37a/2018).

Dodatkowe, ponad wymogi standardów badania, elementy, jakie przewidują przepisy ustawy w odniesieniu do zawartości sekcji Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego to stwierdzenie, że zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności badanej jednostki ani efektywności lub skuteczności prowadzenia spraw jednostki przez jej zarząd lub inny organ zarządzający obecnie lub w przyszłości (art. 83 ust. 3 pkt 15 ustawy).

---

<sup>2</sup> Przepis ustawy (art. 83 ust. 3 pkt 14) wymaga zamieszczenia oświadczenia biegłego rewidenta o przypadkach istotnej niepewności w odniesieniu do zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą rodzić zasadnicze wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Ustawa nie określa jednak wytycznych co do sposobu formułowania takiego oświadczenia dlatego biegły rewident powinien kierować się wymogami KSB 570 (Z), który określa zasady postępowania, w tym okoliczności, w jakich ujawnienie (oświadczenie) o istotnej niepewności powinno być zawarte w sprawozdaniu z badania.

## VII. Inne informacje dołączane do sprawozdania finansowego

Zagadnienie Innych informacji uregulowane jest w KSB 720(Z) – „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”. Zgodnie z regulacjami par. 5 KSB 720(Z) 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. KSB 720(Z) wymaga wyodrębnienia sekcji odnoszącej się do tych Innych informacji.

Wymogi KSB 720(Z) wskazują, że celami biegłego rewidenta, po zapoznaniu się z Innymi informacjami, są:

1. rozpatrzenie, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i sprawozdaniem finansowym,
2. rozpatrzenie, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami, a wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania,
3. 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.

Oprócz wymogów wynikających z KSB 720(Z), przepisy ustawy również nakładają na biegłego rewidenta określone obowiązki w odniesieniu do Innych informacji, specyficzne dla warunków polskich. Regulacje art. 83 ust. 3 pkt 10 – 12 i 16 ustawy wymagają zamieszczenia w sprawozdaniu z badania:

1. W odniesieniu do sprawozdania zarządu z działalności<sup>3</sup>
  - a) opinii czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz czy jest zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym;
  - b) oświadczenia o tym, czy w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania stwierdzono istotne zniekształcenia w sprawozdaniu z działalności, oraz wskazanie, na czym polega każde takie istotne zniekształcenie;
  - c) (jeśli ma to zastosowanie dla badanej jednostki) – opinii, czy emitent obowiązany do złożenia oświadczenia o stosowaniu ładu korporacyjnego zawarł w tym oświadczeniu informacje wymagane zgodnie z zakresem określonym w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 60 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 512) lub regulaminach, o których mowa w art. 61 tej ustawy, a w odniesieniu do określonych informacji wskazanych w tych przepisach lub regulaminach – stwierdzenie, czy są one zgodne z

---

<sup>3</sup> Zarówno, gdy obowiązek sporządzania sprawozdania z działalności wynika z przepisów art. 49 ustawy o rachunkowości jak i innych przepisów. (Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności).

mającymi zastosowanie przepisami oraz informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym;

2. W odniesieniu do oświadczenia na temat informacji niefinansowych i odrębnego sprawozdania na temat informacji niefinansowych
  - a) informacji o tym, czy jednostka, o której mowa w art. 49b ust. 1 ustawy o rachunkowości, sporządziła oświadczenie na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w tym przepisie, albo odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 49b ust. 9 ustawy o rachunkowości, a w przypadku jednostki korzystającej ze zwolnienia, o którym mowa w art. 49b ust. 11 ustawy o rachunkowości – informację, czy jednostka ta ujawniła w swoim sprawozdaniu z działalności nazwę i siedzibę jednostki dominującej wyższego szczebla, sporządzającej oświadczenie lub odrębne sprawozdanie grupy kapitałowej na temat informacji niefinansowych, które obejmie tę jednostkę i jej jednostki zależne każdego szczebla (art. 83 ust. 3 pkt 16 ustawy).

Ustawodawca jednoznacznie wskazał (art. 83 ust. 4 ustawy), że do oświadczenia na temat informacji niefinansowych i odrębnego sprawozdania na temat informacji niefinansowych nie stosuje się przepisów wymagających wyrażenia opinii o zgodności tych dokumentów z przepisami prawa oraz informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym oraz złożenia przez biegłego rewidenta oświadczenia o tym, czy w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania stwierdzono istotne zniekształcenia w tych dokumentach, oraz wskazanie, na czym polega każde takie istotne zniekształcenie (art. 83 ust. 3 pkt 10 i 11 ustawy).

### **SEGMENT B "Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych"**

Jeżeli biegły rewident odnosi się do innej odpowiedzialności sprawozdawczej w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, która to odpowiedzialność jest dodatkowa w stosunku do odpowiedzialności biegłego rewidenta wynikającej ze standardów badania, ta inna odpowiedzialność sprawozdawcza powinna być przedstawiona w osobnej sekcji w sprawozdaniu biegłego rewidenta z nagłówkiem zatytułowanym "Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" lub innej odpowiedniej do treści sekcji.

Przykłady zagadnień, które powinny zostać ujęte w segmencie B „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”, o ile mają zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia badania, to np.:

- wymogi przewidziane dla JZP w rozporządzeniu 537/2014, dotyczące zamieszczenia informacji na temat świadczonych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych w formie "Oświadczenia na temat świadczonych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych" czy informacji dotyczących wyboru biegłego rewidenta („Wybór firmy audytorskiej”). Przykładowe zapisy dotyczące poruszonych zagadnień można znaleźć w przykładzie stanowiącym załącznik nr 1.9, 1.11 i 1.15 do uchwały 2039/37a/2018),
- informacja o stwierdzonym podczas badania istotnym naruszeniu prawa, statutu lub umowy spółki mającym wpływ na sprawozdanie finansowe (art. 83 ust. 6 pkt 4 ustawy);

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

- informacja o niedopełnieniu przez badaną jednostkę, do dnia sporządzenia sprawozdania z badania, obowiązku złożenia do właściwego rejestru sądowego, a w stosownych przypadkach także do ogłoszenia, sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzedzające rok obrotowy (art. 83 ust. 6 pkt 3 ustawy);
- informacje związane z badaniem sprawozdań finansowych przedsiębiorstw energetycznych, zgodnie z przepisami art. 44 prawa energetycznego<sup>4</sup>,
- informacja czy jednostka badana przestrzega obowiązujących regulacji ostrożnościowych, określonych w odrębnych przepisach (art. 83 ust. 6 pkt 5 ustawy):
  - a) spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa prawidłowo ustaliła współczynnik wypłacalności,
  - b) bank lub podmiot prowadzący działalność maklerską prawidłowo ustalił współczynniki kapitałowe,
  - c) zakład ubezpieczeń lub zakład reasekuracji utworzył rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe dla celów rachunkowości w wysokości zapewniającej pełne wywiązywanie się z bieżących i przyszłych zobowiązań wynikających z zawartych umów ubezpieczenia lub umów reasekuracji,
  - d) zakład ubezpieczeń na życie, w rozumieniu ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, prawidłowo wyliczył margines wypłacalności i posiada środki.

Zgodnie z przepisami ustawy, sprawozdanie z badania zawiera również inne elementy, które biegły rewident uzna za konieczne (art. 83 ust. 3 pkt 17 ustawy). (Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Dodatkowe informacje w sprawozdaniu z badania).

## **Dane identyfikujące firmę audytorską i kluczowego biegłego rewidenta. Data sprawozdania biegłego rewidenta**

Przepisy ustawy oraz standardy badania przewidują ponadto obowiązek zamieszczenia w sprawozdaniu z badania:

- a. nazwy i siedziby firmy audytorskiej, która przeprowadziła badanie (art. 83 ust. 3 pkt 1 ustawy);
- b. imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta, podpisującego sprawozdanie z badania oraz jego numeru w rejestrze (art. 83 ust. 3 pkt 7 ustawy);
- c. podpisu kluczowego biegłego rewidenta i daty (art. 83 ust. 3 pkt 18 ustawy).

Data sprawozdania biegłego rewidenta informuje użytkownika sprawozdania biegłego rewidenta, że biegły rewident rozpatrzył wpływ zdarzeń i transakcji, o których biegły rewident dowiedział się i które miały miejsce do tej daty.

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 roku Prawo energetyczne (t. j. Dz. U. z 2018 r. poz. 755 z późn. zm.).

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

Sprawozdanie z badania zgodnie z regulacjami podpisywane jest przez biegłego rewidenta ze wskazaniem jego imienia i nazwiska. Od dnia 1 października 2018 r. w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego jednostki podlegającej wpisowi do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, sprawozdanie z badania sporządzane jest w postaci elektronicznej oraz opatrywane kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta.

## Załącznik nr 3 – Przykłady sprawozdań z badania

Zamieszczone w dalszej części Alertu przykłady zostały opracowane na podstawie, wymienionych poniżej, przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania stanowiących załączniki do uchwały nr 2039/37a/2018 w sprawie KSB 700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z).

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

Wykaz przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania stanowiących odpowiednio załączniki od nr 1.8 do 1.17 do uchwały nr 2039/37a/2018 w sprawie KSB 700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z):

1. Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię bez zastrzeżeń (SF nie-JZP) (załącznik nr 1.8)
2. Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię bez zastrzeżeń (SF JZP) (załącznik nr 1.9)
3. Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię bez zastrzeżeń (SSF nie-JZP) (załącznik nr 1.10)
4. Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię bez zastrzeżeń (SSF JZP) (załącznik nr 1.11)
5. Przykład sprawozdania z badania zawierającego objaśnienie i inne sprawy (SF nie-JZP) (załącznik nr 1.12)
6. Przykład sprawozdania z badania zawierającego objaśnienie dotyczące kontynuacji działalności (SF nie-JZP) (załącznik nr 1.13)
7. Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię z zastrzeżeniem wynikającym ze zniekształcenia (SF nie-JZP) (załącznik nr 1.14)
8. Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię z zastrzeżeniem wynikającym z ograniczenia zakresu badania (SF JZP) (załącznik nr 1.15)
9. Przykład sprawozdania z badania zawierającego opinię negatywną (SF nie-JZP) (załącznik nr 1.16)
10. Przykład sprawozdania z badania zawierającego odmowę wyrażenia opinii (SF nie-JZP) (załącznik nr 1.17)

### **PAMIĘTAJ!**

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



# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

Przykłady sprawozdań z badania opracowane na potrzeby Alertu:

- Załącznik nr 3.1 – Przykład sprawozdania z badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości zawartymi w ustawie o rachunkowości jednostki nie będącej JZP, zawierającego opinię bez zastrzeżeń.
- Załącznik nr 3.2 – Przykład sprawozdania z badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF JZP (spółki giełdowej), zawierającego opinię bez zastrzeżeń.
- Załącznik nr 3.3 – Przykład sprawozdania z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości zawartymi w ustawie o rachunkowości jednostki dominującej nie będącej JZP, zawierającego opinię bez zastrzeżeń.
- Załącznik nr 3.4 – Przykład sprawozdania z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF JZP (jednostki dominującej, która jest spółką giełdową), zawierającego opinię bez zastrzeżeń.

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

Komentarz:

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

### Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

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

#### Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego sprawozdania finansowego [ABC Sp. z o.o.] („Spółka”), które składa się z wprowadzenia do sprawozdania finansowego, bilansu sporządzonego na dzień 31 grudnia 2018 r. oraz rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. oraz dodatkowych informacji i objaśnień („sprawozdanie finansowe”).

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

- przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 2018 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy z dn. 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – Dz. U. z 2018 r., poz. 395 z późn. zm.) oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Spółkę przepisami prawa oraz umową/statutem Spółki;
- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami rozdziału 2 Ustawy o rachunkowości.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałami Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2039/37a/2018 z dnia 19 lutego 2018 r. w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)) oraz nr 2041/37a/2018 z dnia 5 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów wykonywania zawodu („KSB”) oraz stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – Dz.U. poz. 1089 z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego.

Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z Kodeksem etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych („Kodeks IFAC”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2042/38/2018 z dnia 13 marca 2018 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IFAC. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach.

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

## **Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności<sup>1</sup>**

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2018 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w nocie xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej nocie świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

## **Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego**

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

<sup>1</sup> Więcej informacji na ten temat znajduje się w pkt. 4.1 Alertu „Kontynuacja działalności”.

## Inna sprawa

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 2017 roku zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2018 roku.

## Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej za sprawozdanie finansowe

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

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

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

## Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego<sup>2</sup>.

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

---

<sup>2</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

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

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

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

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

## Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>3</sup>

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Spółki za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2018 r. („Sprawozdanie z działalności”)

<sup>3</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności.

## Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej

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

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej jest/są zobowiązany/i do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Spółki spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>4</sup>.

## Odpowiedzialność biegłego rewidenta

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

## Opinia o Sprawozdaniu z działalności

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

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>5</sup>,
- jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Spółce i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności istotnych zniekształceń<sup>6</sup>.

## Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

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

Do dnia zakończenia badania Spółka nie dopełniła wynikającego z art. 69 Ustawy o rachunkowości, obowiązku złożenia sprawozdania finansowego za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

<sup>4</sup> lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

<sup>5</sup> lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

<sup>6</sup> Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.



# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

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

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że w przypadku sprawozdania z badania sporządzanego w postaci elektronicznej powinien być złożony kwalifikowany podpis elektroniczny>*

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

Miejscowość; data sporządzenia sprawozdania z badania *<w przypadku sprawozdania z badania sporządzanego w postaci elektronicznej pamiętaj o zbieżności tej daty z datą złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego>*

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

Komentarz:

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

### Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

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

#### Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego sprawozdania finansowego [ABC S.A.] („Spółka”), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 2018 r. oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. oraz informację dodatkową zawierającą opis przyjętych zasad rachunkowości i inne informacje objaśniające („sprawozdanie finansowe”).

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

- przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 2018 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Spółkę przepisami prawa oraz statutem Spółki;

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy z dn. 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – Dz. U. z 2018 r., poz. 395 z późn. zm.).

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

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałami Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2039/37a/2018 z dnia 19 lutego 2018 r. w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)) oraz nr 2041/37a/2018 z dnia 5 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów wykonywania zawodu („KSB”) oraz stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – Dz.U. poz. 1089 z późn. zm.) oraz Rozporządzenia UE nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego („Rozporządzenie UE” – Dz. U. UE L158). 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 Kodeksem etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych („Kodeks IFAC”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2042/38/2018 z dnia 13 marca 2018 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IFAC. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach oraz w Rozporządzeniu UE.

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

## Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności<sup>1</sup>

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2018 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w nocie xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej nocie świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera

<sup>1</sup> Więcej informacji na ten temat znajduje się w pkt. 4.1 Alertu „Kontynuacja działalności”.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

zastrzeżenia w tej sprawie.

## Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego<sup>2</sup>

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

## Kluczowe sprawy badania

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

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

## Inna sprawa – zakres badania

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 2017 roku zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2018 roku.

## Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej za sprawozdanie finansowe

Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za sporządzenie, na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej i wyniku finansowego Spółki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami

<sup>2</sup> Jak zauważono w paragrafie A16 KSB 706 (Z), akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być zaprezentowany albo bezpośrednio przed, albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania” na podstawie osądu biegłego rewidenta co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz obowiązującymi Spółkę przepisami prawa i statutem, a także za kontrolę wewnętrzną, którą Zarząd uznaje za niezbędną aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

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

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

## Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego<sup>3</sup>.

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

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

- identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywu, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej;

---

<sup>3</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki;
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez Zarząd Spółki;
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez Zarząd Spółki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności;
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

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

Składamy Radzie Nadzorczej oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach<sup>4</sup>.

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

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

## Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>5</sup>

<sup>4</sup> Patrz – paragraf 40.b KSB 700 (Z).

<sup>5</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – [Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności](#).

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Spółki za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2018 r. („Sprawozdanie z działalności”) wraz z oświadczeniem o stosowaniu ładu korporacyjnego i oświadczeniem na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 49b ust 1 Ustawy o rachunkowości, które są wyodrębnionymi częściami tego Sprawozdania z działalności oraz Raport Roczny<sup>6</sup> za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2018 r. („Raport roczny”) (razem „Inne informacje”).

## **Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej**

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

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Spółki wraz z wyodrębnionymi częściami spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>7</sup>.

## **Odpowiedzialność biegłego rewidenta**

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

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

## **Opinia o Sprawozdaniu z działalności**

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

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>8</sup> oraz paragrafem należy wpisać odpowiednie numery paragrafów Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia z dnia 29

<sup>6</sup> w przypadku, gdy jednostka wydaje tzw. raport roczny zawierający między innymi zbadane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie z badania.

<sup>7</sup> lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

<sup>8</sup> lub innych, odpowiednich przepisach prawa.



# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim („Rozporządzenie o informacjach bieżących” – Dz. U. poz. 757),

- jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Spółce i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Spółki istotnych zniekształceń<sup>9</sup>.

## Opinia o oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego

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

## Informacja na temat informacji niefinansowych

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

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

## Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

### Oświadczenie na temat świadczonych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych

Zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem oświadczamy, że usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Spółki i jej spółek zależnych są zgodne z prawem i przepisami obowiązującymi w Polsce oraz że nie świadczyliśmy usług niebędących badaniem, które są zakazane na mocy art. 5 ust.1 Rozporządzenia UE oraz art.136 Ustawy o biegłych rewidentach. Usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Spółki i jej spółek zależnych w badanym okresie zostały wymienione w notcie xx Sprawozdania z działalności Spółki<sup>10</sup>.

### Wybór firmy audytorskiej

<sup>9</sup> Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

<sup>10</sup> Jeżeli w sprawozdaniu z działalności lub w sprawozdaniu finansowym nie zostały ujawnione wszelkie usługi, poza badaniem ustawowym, które świadczył biegły rewident lub firma audytorska na rzecz badanej jednostki lub jednostki (-ek) przez nią kontrolowanej (-ych) wówczas mamy obowiązek wskazać je w sprawozdaniu z badania

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

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

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

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

**[podpis kluczowego biegłego rewidenta]** *<pamiętaj, że w przypadku sprawozdania z badania sporządzanego w postaci elektronicznej powinien być złożony kwalifikowany podpis elektroniczny>*

**[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]**

**Miejscowość; data sporządzenia sprawozdania z badania** *<w przypadku sprawozdania z badania sporządzanego w postaci elektronicznej pamiętaj o zbieżności tej daty z datą złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego>*

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

Komentarz:

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

### Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

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

#### Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, w której jednostką dominującą jest [ABC S.A. („Jednostka dominująca”) („Grupa”), które składa się z wprowadzenia do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, skonsolidowanego bilansu sporządzonego na dzień 31 grudnia 2018 r. oraz skonsolidowanego rachunku zysków i strat, skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale własnym, skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. oraz dodatkowych informacji i objaśnień („skonsolidowane sprawozdanie finansowe”).

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

- przedstawia rzetelny i jasny obraz skonsolidowanej sytuacji majątkowej i finansowej Grupy na dzień 31 grudnia 2018 r. oraz jej skonsolidowanego wyniku finansowego i skonsolidowanych przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z przepisami ustawy z dn. 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – Dz. U. z 2018 r., poz. 395 z późn. zm.) oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Grupę przepisami prawa oraz statutem/umową Jednostki dominującej.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałami Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2039/37a/2018 z dnia 19 lutego 2018 r. w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)) oraz nr 2041/37a/2018 z dnia 5 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów wykonywania zawodu („KSB”) oraz stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – Dz.U. poz. 1089 z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Jesteśmy niezależni od Spółek Grupy zgodnie z Kodeksem etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych („Kodeks IFAC”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2042/38/2018 z dnia 13 marca 2018 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IFAC. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach.

Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii.

## **Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności<sup>1</sup>**

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Jednostka dominująca poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2018 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notce xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Jednostki dominującej do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

## **Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego**

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

<sup>1</sup> Więcej informacji na ten temat znajduje się w pkt. 4.1 Alertu „Kontynuacja działalności”.

## Inna sprawa

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy za rok zakończony 31 grudnia 2017 roku zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2018 roku.

## Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej za skonsolidowane sprawozdanie finansowe

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

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

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

## Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na skonsolidowane sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

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

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

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

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

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

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

## Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>3</sup>

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Grupy za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2018 r. („Sprawozdanie z działalności”).

## Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie Sprawozdania z działalności Grupy zgodnie z przepisami prawa.

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Grupy spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>4</sup>.

## Odpowiedzialność biegłego rewidenta

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

## Opinia o Sprawozdaniu z działalności

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

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>5</sup>,
- jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Grupie i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Grupy istotnych zniekształceń<sup>6</sup>.

---

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

4 lub innych, odpowiednich przepisach prawa

5 lub innych, odpowiednich przepisach prawa

6 Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.



# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

## Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

### Informacja o niedopełnieniu przez Jednostkę dominującą obowiązków określonych w art. 69 Ustawy o rachunkowości

Do dnia zakończenia badania Jednostka dominująca nie dopełniła wynikającego z art. 69 Ustawy o rachunkowości, obowiązku złożenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

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

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że w przypadku sprawozdania z badania sporządzanego w postaci elektronicznej powinien być złożony kwalifikowany podpis elektroniczny>*

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

Miejscowość; data sporządzenia sprawozdania z badania *<w przypadku sprawozdania z badania sporządzanego w postaci elektronicznej pamiętaj o zbieżności tej daty z datą złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego>*

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

Komentarz:

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

### Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

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

#### Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, w której jednostką dominującą jest [ABC S.A. ("Jednostka dominująca") („Grupa”) zawierające skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 2018 r. oraz skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym, skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. oraz informację dodatkową zawierają opis przyjętych zasad rachunkowości i inne informacje objaśniające „skonsolidowane sprawozdanie finansowe”).

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

- przedstawia rzetelny i jasny obraz skonsolidowanej sytuacji majątkowej i finansowej Grupy na dzień 31 grudnia 2018 r. oraz jej skonsolidowanego wyniku finansowego i skonsolidowanych przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Grupę przepisami prawa oraz statutem Jednostki dominującej.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

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

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałami Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2039/37a/2018 z dnia 19 lutego 2018 r. w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)) oraz nr 2041/37a/2018 z dnia 5 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów wykonywania zawodu („KSB”) oraz stosownie do ustawy z dn. 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – Dz.U. poz. 1089 z późn. zm.) oraz Rozporządzenia UE nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego („Rozporządzenie UE” – Dz. U. UE L158). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Jesteśmy niezależni od Spółek Grupy zgodnie z Kodeksem etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych („Kodeks IFAC”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2042/38/2018 z dnia 13 marca 2018 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IFAC. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach oraz w Rozporządzeniu UE.

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

## Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności<sup>1</sup>

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Jednostka dominująca poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2018 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notce xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Jednostki dominującej do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

<sup>1</sup> Więcej informacji na ten temat znajduje się w pkt. 4.1 Alertu „Kontynuacja działalności”.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

## Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego<sup>2</sup>

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

### Kluczowe sprawy badania

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

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

### Inna sprawa – zakres badania

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy za rok zakończony 31 grudnia 2017 roku zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2018 roku.

### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej za skonsolidowane sprawozdanie finansowe

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej i wyniku finansowego Grupy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz

<sup>2</sup> Jak zauważono w paragrafie A16 KSB 706 (Z), akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być zaprezentowany albo bezpośrednio przed, albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania” na podstawie osądu biegłego rewidenta co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi.

obowiązującymi Grupę przepisami prawa i statutem, a także za kontrolę wewnętrzną, którą Zarząd Jednostki dominującej uznaje za niezbędną aby umożliwić sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

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

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby skonsolidowane sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – Dz. U. z 2018 r., poz. 395 z późn. zm.). Członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej.

### **Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego**

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego<sup>3</sup>.

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

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

- identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego

---

<sup>3</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na skonsolidowane sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywy, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej;

- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Grupy;
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez Zarząd Jednostki dominującej;
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez Zarząd Jednostki dominującej zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Grupy do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Grupa zaprzestanie kontynuacji działalności;
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację;
- uzyskujemy wystarczające odpowiednie dowody badania odnośnie do informacji finansowych jednostek lub działalności gospodarczych wewnątrz Grupy w celu wyrażenia opinii na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Jesteśmy odpowiedzialni za kierowanie, nadzór i przeprowadzenie badania Grupy i pozostajemy wyłącznie odpowiedzialni za naszą opinię z badania.

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

Składamy Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach<sup>4</sup>.

Spośród spraw przekazywanych Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej ustaliliśmy te sprawy, które były najbardziej znaczące podczas badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za

<sup>4</sup> Patrz – paragraf 40.b KSB 700 (Z).



# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

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

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

## Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>5</sup>

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Grupy za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2018 r. („Sprawozdanie z działalności”) wraz z oświadczeniem o stosowaniu ładu korporacyjnego, o którym mowa w art. 49b ust 1 Ustawy o rachunkowości, które jest wyodrębnioną częścią tego sprawozdania oraz Raport Roczny za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2018 r. („Raport roczny”)<sup>6</sup> (razem „Inne informacje”).

## Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie Innych informacji zgodnie z przepisami prawa.

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Grupy wraz z wyodrębnioną częścią spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>7</sup>.

## Odpowiedzialność biegłego rewidenta

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

<sup>5</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności.

<sup>6</sup> w przypadku, gdy jednostka wydaje tzw. raport roczny zawierający między innymi zbadane skonsolidowane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie z badania

<sup>7</sup> lub innych, odpowiednich przepisach prawa.



# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

Sprawozdanie z działalności Grupy uzyskaliśmy przed datą niniejszego sprawozdania z badania, a Raport Roczny będzie dostępny po tej dacie<sup>8</sup>. W przypadku, kiedy stwierdzimy istotne zniekształcenie w Raporcie Rocznym jesteśmy zobowiązani poinformować o tym Radę Nadzorczą Jednostki dominującej<sup>9</sup>.

## Opinia o Sprawozdaniu z działalności

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

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>10</sup> oraz paragrafem należy wpisać odpowiednie numery paragrafów Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim („Rozporządzenie o informacjach bieżących” – Dz. U. poz. 757),
- jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Grupie i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Grupy istotnych zniekształceń<sup>11</sup>.

## Opinia o oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego

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

## Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

### Oświadczenie na temat świadczonych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych

Zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem oświadczamy, że usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Grupy są zgodne z prawem i przepisami obowiązującymi w Polsce oraz że nie świadczyliśmy usług niebędących badaniem, które są zakazane na mocy art. 5 ust.1 Rozporządzenia UE oraz art.136 Ustawy o biegłych rewidentach.

## Wybór firmy audytorskiej

8 jw.

9 jw.

10 lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

11 Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

# Alert Specjalny. Badanie za 2018 r.

Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów

---

Zostaliśmy wybrani do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego Grupy uchwałą Rady Nadzorczej Jednostki dominującej z dnia [data]. Skonsolidowane sprawozdania finansowe Grupy badamy po raz pierwszy.


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

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

**[podpis kluczowego biegłego rewidenta]** *<pamiętaj, że w przypadku sprawozdania z badania sporządzanego w postaci elektronicznej powinien być złożony kwalifikowany podpis elektroniczny>*

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

**Miejscowość; data sporządzenia sprawozdania z badania** *<w przypadku sprawozdania z badania sporządzanego w postaci elektronicznej pamiętaj o zbieżności tej daty z datą złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego>*



Centrum Edukacji Polskiej Izby Biegłych Rewidentów  
al. Jana Pawła II 80  
00-175 Warszawa  
e-mail: [ce@pibr.org.pl](mailto:ce@pibr.org.pl)  
tel. 22 637 31 04  
fax 22 637 30 84

© Wszelkie prawa zastrzeżone CE PIBR

[ce.pibr.org.pl](http://ce.pibr.org.pl)