

PIBR

Polska Izba Biegłych
Rewidentów

**CENTRUM
EDUKACJI
PIBR**



ALERT SPECJALNY

BADANIE ZA 2019 ROK

KOMISJA DS. STANDARYZACJI USŁUG
ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW

Spis treści:

1. Wprowadzenie | 3
2. Podstawowe przepisy prawa dotyczące badania za 2019 rok | 3
3. Regulacje obowiązujące do badania za 2019 rok | 6
4. Szczególne zagadnienia badania | 15
5. Sprawozdawczość biegłego rewidenta z badania za 2019 rok | 24
6. Interpretacje MF i KNA dotyczące procesu badania | 29
7. Wsparcie biegłych rewidentów w badaniu | 30
8. Praktyczne wskazówki IFAC i innych organizacji | 35
9. Komunikaty KNA i UKNF | 36
10. Co przed nami w zakresie badania? | 36
11. Załączniki:
 - Załącznik nr 1 – Informacje na temat najważniejszych zmian w ustawie o biegłych rewidentach | 38
 - Załącznik nr 2 – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2019 r. lub później | 42
 - Załącznik nr 3 – Praktyczne przykłady sprawozdań z badania | 45
 - Załącznik nr 4 – Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki | 73

1. Wprowadzenie

Niniejszy Alert jest kontynuacją cyklu Alertów Specjalnych. Powstał z myślą o wsparciu biegłych rewidentów i firm audytorskich w procesie badania sprawozdań finansowych sporządzonych na dzień 31 grudnia 2019 r.

W Alercie biegli rewidenci i firmy audytorskie znajdą podsumowanie najważniejszych zmian i nowości w zakresie standardów i przepisów prawa obowiązujących do badania za 2019 rok.

Informacje zawarte w niniejszym Alercie odnoszą się do przepisów prawa oraz standardów według stanu na dzień 31 grudnia 2019 r. Wszystkie informacje, a także treść uchwał i ustaw, o których mowa dalej, dostępne są na stronie internetowej PIBR (www.pibr.org.pl).

2. Podstawowe przepisy prawa dotyczące badania za 2019 rok

Ustawa o biegłych rewidentach i rozporządzenie nr 537/2014

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 (aktualny adres publikacyjny to – t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1421, z późn. zm.) („ustawa o biegłych rewidentach”).

W 2019 roku nastąpiła istotna zmiana przepisów ustawy. 21 sierpnia 2019 r. została opublikowana ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1571) („ustawa zmieniająca”).

Ustawa zmieniająca weszła w życie 5 września 2019 r. (po 14 dniach od jej ogłoszenia). Większość zmienionych przepisów weszła w życie 1 stycznia 2020 r. Do 31 sierpnia 2020 r. firmy audytorskie mają czas na dostosowanie swojej organizacji wewnętrznej, systemu wewnętrznej kontroli jakości oraz dokumentacji do nowych wymogów.¹

W celu ułatwienia zapoznania się z najważniejszymi postanowieniami ustawy zmieniającej PIBR przygotowała dwa opracowania, udostępnione w e-Bibliotece. W załączniku nr 1 do Alertu przedstawione jest **podsumowanie najważniejszych zmian w ustawie o biegłych rewidentach**. O dwóch zmianach dotyczących sprawozdania z badania przypominamy w dalszej części opracowania pt. „Sprawozdawczość biegłego rewidenta z badania za 2019 rok”.

Uwaga:

Ustawa zmieniająca wprowadziła też nowe wymogi dotyczące języka dokumentacji. Co do zasady powinien być to język polski.

- Wprowadzono obowiązek sporządzania **dokumentacji systemu wewnętrznej kontroli jakości**, a także corocznej oceny tego systemu w języku polskim.
- Firmy audytorskie będą miały również obowiązek sporządzania **dokumentacji klienta**, jak również **akt badania** w języku polskim. Ustawodawca dopuścił jednak możliwość sporządzenia części akt badania (tj.

¹ O wątpliwościach związanych z interpretacją przepisów dotyczących wejścia w życie wybranych przepisów ustawy zmieniającej można przeczytać w aktualności pt. „Wątpliwości związane z interpretacją ustawy o biegłych rewidentach”.

dokumentacji badania, zdefiniowanej w art. 68 pkt 1 ustawy, zapytań o poradę oraz innych istotnych danych i dokumentów) w języku innym niż język polski, jednakże na potrzeby kontroli przeprowadzanej przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego („PANA”) firma audytorska zapewnia pisemne tłumaczenie na język polski.

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

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

Ustawa o rachunkowości – e-sprawozdania finansowe i e-sprawozdania z działalności

Aktualny adres publikacyjny ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości to – t.j. Dz. U. z 2019 r. p. 351, z późn. zm.

Przypominamy, że w 2018 r. ustawa o zmianie ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym wprowadziła zmiany do ustawy o rachunkowości odnoszące się do sprawozdań finansowych, dotyczące postaci elektronicznej, struktury logicznej oraz formatu udostępnionego w Biuletynie Informacji Publicznej („BIP”) oraz podpisów elektronicznych (po raz pierwszy stosowane do sprawozdań finansowych sporządzanych od 1 października 2018 r.).

W 2019 roku miały miejsce kolejne zmiany ustawy o rachunkowości i innych aktów prawnych mające związek ze sprawozdaniami finansowymi. W zakresie podpisywania e-sprawozdań finansowych i e-sprawozdań z działalności oprócz dotychczasowych sposobów – kwalifikowanego podpisu elektronicznego i podpisu zaufanego – od 1 stycznia 2020 r. wprowadzono trzecią możliwość – „podpis osobisty”, czyli podpis e-dowodem osobistym. Zostały zakończone prace legislacyjne dotyczące zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Dla podatników innych niż wpisani do KRS został także wprowadzony obowiązek sporządzania od 1 stycznia 2020 r. sprawozdań finansowych w strukturze logicznej udostępnianej w BIP. Sprawozdanie **w strukturze** sporządzane przez te jednostki jest składane Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej (nie jest składane do KRS).

Struktury logiczne udostępnione w BIP mają zastosowanie tylko do sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z polskimi standardami rachunkowości. Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF/MSR nie stosują struktur logicznych. Niezmiennie sprawozdania z działalności jednostek wpisanych do KRS sporządza się w postaci elektronicznej.

Dla sprawozdań finansowych sporządzanych **od 1 września 2019 r.** obowiązują **zmienione struktury logiczne**. Zaktualizowane struktury logiczne (**w wersji 1-2**) są dostępne na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Ponadto, w związku z tym, że od dnia 1 stycznia 2020 r. **podatnicy CIT niewpisani do rejestru przedsiębiorców KRS** mają obowiązek składania e-sprawozdań finansowych w formie ustrukturyzowanej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (art. 27 ust. 2 ustawy o CIT), została udostępniona **nowa struktura logiczna** sprawozdań finansowych (schema). **Z tej nowej schemy powinny korzystać wyłącznie jednostki, dla których dotychczas**

nie opublikowano dedykowanych schem (np. fundusze inwestycyjne, posiadające status podatnika CIT) (więcej na ten temat można przeczytać w Komunikacie MF pt. „Nowa struktura logiczna sprawozdań finansowych (schema)”).

Do zmienionych struktur logicznych PIBR dostosowała narzędzie wspomagające proces badania – e-Czytnik. Aby z niego skorzystać, tak jak dotychczas, należy zalogować się do osobistego profilu biegłego rewidenta lub indywidualnego konta firmy audytorskiej.

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

- Ministerstwa Finansów
- Ministerstwa Sprawiedliwości, w tym po wybraniu opcji „pomoc” można pobrać następujące pliki:
 - * RDF_Instrukcja użytkownika v 2.1 .pdf
 - * RDF – Instrukcja składania podpisu kwalifikowanego w portalu S24 i RDF.pdf
 - * FAQ – Najczęściej zadawane pytania_2019r.pdf
 - * RDF – Instrukcja tworzenia i obsługi kont w portalu S24 i RDF.pdf

Wśród pytań i odpowiedzi znajdują się informacje dotyczące tego, kto i jak powinien sporządzić sprawozdanie finansowe w postaci elektronicznej, jak należy rozumieć ustrukturyzowaną i nieustrukturyzowaną postać elektroniczną oraz kiedy i w jaki sposób należy tak sporządzone sprawozdanie przekazać do KRS.

Część pytań i odpowiedzi dotyczy również pracy biegłego rewidenta. Wśród objaśnionych zagadnień są m.in. następujące kwestie:

- Czy biegły rewident może zbadać sprawozdanie finansowe jednostki wpisanej do rejestru przedsiębiorców KRS, które nie jest sporządzone w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w BIP MF?
- Czy w przypadku niezachowania przez badaną jednostkę elektronicznej postaci sprawozdania finansowego biegły rewident może wydać sprawozdanie z badania bez zastrzeżeń z objaśnieniami dotyczącymi niedochowania formy wynikającej z art. 45 ust. 1g ustawy o rachunkowości?
- Czy biegły rewident może wydać sprawozdanie z badania niezawierające modyfikacji do sprawozdania finansowego podpisanego w wersji papierowej przez wszystkich członków Zarządu, lecz w wersji elektronicznej podpisanego tylko przez tych członków Zarządu, którzy posiadają możliwość podpisu elektronicznego?
- Czy sprawozdanie z badania stanowi część pliku XML ze sprawozdaniem finansowym, czy powinien to być osobny plik podpisany przez biegłego rewidenta?
- Czy biegły rewident wydający sprawozdanie z badania powinien dokonywać weryfikacji ważności i poprawności złożonych na sprawozdaniu finansowym podpisów elektronicznych?

Zdaniem MF, biegły rewident podczas badania sprawozdania finansowego powinien zweryfikować prawidłowość i kompletność podpisów złożonych na sprawozdaniu finansowym, w tym ich ważność. Krąg osób

podpisujących sprawozdanie finansowe określa art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym sprawozdanie finansowe podpisuje – podając zarazem datę podpisu – osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, i kierownik jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy – wszyscy członkowie tego organu. Warto przy tej okazji przypomnieć, że są różne rodzaje podpisów elektronicznych: podpis zewnętrzny, podpis otaczający, podpis wewnętrzny (otoczony).

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

W związku z bardzo dużym zainteresowaniem kwestiami e-sprawozdawczości i licznymi kontaktami z Biurem PIBR w tej sprawie wszystkie dotychczas udostępnione informacje i materiały na ten temat zgromadziliśmy w jednym miejscu. Dla łatwiejszego dostępu znalazły się w sekcji „e-Sprawozdawczość”, wydzielonej w ramach profilu biegłego rewidenta. W tej sekcji można między innymi znaleźć odpowiedzi na najczęściej pojawiające się pytania (FAQ) opracowane przez PIBR, Ministerstwo Finansów i Ministerstwo Sprawiedliwości, jak również pomoc w elektronicznych sprawozdaniach finansowych, czyli dostęp do samorządowego czytnika e-sprawozdań XML. Zasoby te będą sukcesywnie uzupełniane o kolejne informacje, które na bieżąco zamieszczamy w sekcji „Aktualności”.

! Dobra praktyka – testowe wprowadzenie e-dokumentów do eKRS

Ze względu na swoisty charakter sprawozdań finansowych przygotowywanych w oparciu o schemy XSD (struktury logiczne opublikowane w BIP), które następnie przed przyjęciem do systemu eKRS podlegają walidacji pod kątem zgodności ze schemą i technicznej prawidłowości zamieszczonych podpisów, istnieje możliwość wstępnej weryfikacji sprawozdań finansowych poprzez robocze ich umieszczenie w systemie Repozytorium Dokumentacji Finansowej („RDF”) KRS. Z uzyskanych informacji wynika, że taka robocza weryfikacja nie prowadzi do powstania skutków prawnych, a dokument sprawozdania finansowego, w przypadku braku jego zatwierdzenia w systemie RDF, jest z niego automatycznie usuwany po upływie 14 dni. Testowe wprowadzenie e-dokumentów do eKRS pozwala uniknąć błędów.

3. Regulacje obowiązujące do badania za 2019 rok

3.1 Krajowe standardy badania (KSB)

W 2019 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów („uchwała nr 3430/52a/2019”). Uchwała weszła w życie z dniem 17 kwietnia 2019 r. (w dacie jej zatwierdzenia przez KNA w formie uchwały nr 26/2019). Krajowe Standardy Badania przyjęte są w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania („KSB”). Treść uchwały nr 3430/52a/2019 wraz z załącznikami jest dostępna na stronie internetowej www.pibr.org.pl w zakładce „Prawo i standardy/Regulacje PIBR/Uchwały KRBR” w sekcji „Krajowe standardy wykonywania zawodu”. W załączniku nr 2 do niniejszego opracowania znajduje się wykaz wszystkich obecnie obowiązujących KSB.

Od 1 stycznia 2020 r. do badania sprawozdania finansowego sporządzonego za dowolny okres **zastosowanie ma jeden, najnowszy pakiet krajowych standardów badania (KSB)**. Przypominamy, że od 1 stycznia 2020 r., zgodnie z postanowieniami § 4.8 uchwały nr 3430/52a/2019, stosuje się wyłącznie KSB w brzmieniu przyjętym przez KRBR uchwałą nr 3430/52a/2019.² Uchwała ta wprowadziła obowiązek stosowania już tylko jednej wersji KSB. Oznacza to, że biegły rewident przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego lub innej historycznej informacji finansowej **niezależnie od tego, za jaki okres zostało ono sporządzone**, powinien stosować najnowszą wersję standardów i nie powinien stosować już wersji wcześniejszych (przyjętych poprzednimi uchwałami KRBR).

PAMIĘTAJ!

Od 01.01.2020 r. obowiązuje już tylko jeden pakiet KSB. Do badania sprawozdania finansowego za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2019 r. lub później, jak również za lata wcześniejsze, np. 2018 czy 2017 rok, zastosowanie będzie miał ten sam jeden pakiet standardów z uchwały nr 3430/52a/2019.

Uchwała nr 3430/52a/2019 – nowa czy zmieniona regulacja?

- Uchwała nr 3430/52a/2019 w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm. to tzw. „uchwała bazowa”.
- Co to są te „późn. zm.”? – Jest to uchwała nr 3589/54/2019 KRBR z dnia 7 maja 2019 r. w sprawie zmiany uchwały w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów (ograniczająca w czasie – do 30 czerwca 2019 r. – możliwość powołania się w sprawozdaniu z badania na nowe „7” z uchwały nr 2039/37a/2018 zamiast z uchwały nr 3430/52a/2019).
- Uchwała nr 3430/52a/2019 to **jeden pakiet wszystkich krajowych standardów badania** w brzmieniu międzynarodowych standardów badania opublikowanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, „IAASB”) w opracowaniu pt.: „2016-2017 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”.
- Początek obowiązywania: standardy mają zastosowanie do wykonywania usług badania **za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2019 r.** lub później, z wyjątkiem siedmiu standardów z pakietu „7”, które były już obowiązkowe do badania za okresy kończące się 31 grudnia 2018 r.
- Pozostałe regulacje: Komunikat nr 44/2019 KRBR z dnia 7 maja 2019 r. w sprawie stosowania krajowych standardów badania, zawierający wyjaśnienia do uchwały nr 3430/52a/2019 i okresów przejściowych.

Co się zmieniło w KSB w stosunku do poprzedniej wersji?

- włączono do jednej uchwały:

² Podobna konstrukcja została wprowadzona w odniesieniu do krajowych standardów przeglądu (KSP). Od 1 stycznia 2020 r., zgodnie z postanowieniami § 3.6 uchwały nr 3436/52e/2019, korzystamy wyłącznie z krajowych standardów przeglądu (KSP) w brzmieniu przyjętym przez KRBR uchwałą nr 3436/52e/2019.

- zmienione „7” (KSB: 700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)) – wraz z przykładami ilustrującymi sprawozdanie z badania w niezmienionym brzmieniu w stosunku do wcześniejszej ich wersji z uchwały nr 2039/37a/2018 (więcej o tych zmienionych standardach można przeczytać w [Alertach PIBR](#)) oraz
 - zmienione „8” (KSB: 800 (Z), 805 (Z), 810 (Z)) – wcześniej przyjęte [uchwałą nr 2997/49a/2019](#) (uchwała ta została uchylona). Standardy z grupy „8” nie mają jednak zastosowania do badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia (np. rocznego statutowego sprawozdania finansowego);
- zmienione są standardy:
- KSB 250 (Z) – „*Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego*”,
 - KSB 610 (Z) – „*Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*”
(w dalszej części opracowania, [rozdział nr 4.1](#), znajduje się więcej informacji na ten temat);
- zostały wprowadzone tzw. zmiany uzgadniające (ang. „conforming amendments”) wynikające ze zmian innych standardów, polegające np. na zmianie w KSB 510 – „*Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe*” i KSB 710 – „*Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe*”, w załącznikach zapisów odnoszących się do sprawozdania z badania (zmiany polegały na dostosowaniu dotychczasowego brzmienia do nowego układu sprawozdania z badania określonego przez KSB 700 (Z);
- ponadto zmiany wynikają z nowej metodyki tłumaczenia (możliwie wiernego tłumaczenia tekstów anglojęzycznych (MSB) z wykorzystaniem specjalnie opracowanego słownika podstawowych pojęć, z zachowaniem konwencji tłumaczeniowej IFAC);
- inne najważniejsze zmiany obejmują m.in.:
- [KSB 315 \(Z\)](#) – „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*” – nastąpiła zmiana alokacji stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnień w sprawozdaniu finansowym – obecne brzmienie KSB 315 (Z) par. A.129 jest inne w stosunku do poprzedniej wersji KSB 315 (Z) par. A.124. Zmiana polega na połączeniu stwierdzeń dotyczących prezentacji i ujawnień ze stwierdzeniami odnoszącymi się odpowiednio do sald lub transakcji (poprzednio były weryfikowane osobno);
 - [KSB 320](#) – „*Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania*” – dodano nowy paragraf – A.2 – też mający związek z ujawnieniami.
MSB 320.A2. „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia wymaga zastosowania zawodowego osądu w celu zidentyfikowania tych grup transakcji, sald kont i ujawnień, w tym ujawnień jakościowych, których zniekształcenie może być istotne (tj. zasadniczo uznaje się, że zniekształcenia są istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że będą miały wpływ na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego jako całości). Rozważając, czy zniekształcenia w ujawnieniach jakościowych mogą być istotne, biegły rewident może wskazać istotne czynniki, takie jak:*
 - * *okoliczności, w jakich znajdowała się jednostka w danym okresie (na przykład, jednostka mogła w tym okresie przeprowadzić znaczące połączenie jednostek gospodarczych),*

- * mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, w tym ich zmiany (na przykład, nowy standard sprawozdawczości finansowej może wymagać ujawnień jakościowych, które są istotne dla jednostki),
- * ujawnienia jakościowe, które są istotne dla użytkowników sprawozdania finansowego ze względu na charakter jednostki (na przykład, ujawnienia dotyczące ryzyka płynności mogą być istotne dla użytkowników sprawozdania finansowego instytucji finansowej).”;
- **KSB 330** – „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka” – w par. 30 – zmieniony został wymóg dotyczący dokumentacji z badania.
MSB 330.3. „Dokumentacja biegłego rewidenta powinna dowodzić, że informacje w sprawozdaniu finansowym są przyjęte lub uzgodnione ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi, obejmującymi także przyjęcia lub uzgodnienia ujawnień, niezależnie od tego, czy takie informacje zostały uzyskane z wewnętrznych lub zewnętrznych ksiąg głównych lub pomocniczych.”;
- **KSB 580** – „Pisemne oświadczenia” – w załączniku nr 1 przedstawiającym „Wykaz MSB zawierających wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń” dodano zapis dotyczący MSB 720 (Z) – „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji” – paragraf 13(c).

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

1. „Przedmowę do dokumentów międzynarodowych standardów kontroli jakości, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych”,
2. „Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych”. Brzmienie tego dokumentu także uległo istotnej zmianie w stosunku do poprzedniej jego wersji.

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

3.2 Krajowe standardy kontroli jakości

Nadal obowiązują postanowienia uchwały w sprawie **krajowych standardów kontroli jakości (KSKJ)** (z dnia 3 marca 2018 r. nr 2040/37a/2018). **KSKJ** to standard **w niezmienionym brzmieniu** Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 (MSKJ 1) „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”.

3.3 Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów

Wprowadzenie

W przypadku usługi badania sprawozdania finansowego informacja na temat zasad etyki zawodowej, którym podlegał biegły rewident przeprowadzając badanie, jest zamieszczana w sprawozdaniu z badania (sekcja „Podstawa opinii”). Sekcja ta zawiera oświadczenie, że biegły rewident pozostawał 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:

1. ustawy o biegłych rewidentach,
2. zasad etyki zawodowej oraz
3. w przypadku badania sprawozdania finansowego jednostki zainteresowania publicznego – rozporządzenia 537/2014.

Zgodnie z regulacjami art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. c ustawy o biegłych rewidentach zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów przyjmowane są stosowną uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (KRBR). W dniu 25 marca 2019 r. KRBR przyjęła uchwałę nr 3431/52a/2019 (uchwała nr 3431/52a/2019), która stanowi, że **jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów wprowadza się** Międzynarodowy Kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności), przyjęty przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (ang. skrót IESBA), (Kodeks etyki). Pełna treść Kodeksu etyki stanowi załącznik nr 1 do uchwały nr 3431/52a/2019.

Zgodnie z zapisami tej uchwały regulacje Kodeksu etyki mają obowiązkowe zastosowanie do wykonywania czynności podjętych od dnia 1 stycznia 2020 r. [§ 3.1. Uchwały].

Czynność (zawodowa) została zdefiniowana w *Słowniczku* zamieszczonym w Kodeksie etyki. Jest to czynność wymagająca posiadania umiejętności z dziedziny rachunkowości lub pokrewnej, podejmowana przez zawodowego księgowego. Czynnością jest więc przykładowo usługa badania sprawozdania finansowego czy usługa atestacyjna polegająca na badaniu planu przekształcenia etc. Podjęcie się realizacji czynności zawodowej (usługi) następuje w dacie zawarcia stosownej umowy pomiędzy firmą audytorską a klientem zlecającym wykonanie usługi atestacyjnej (np. badania sprawozdania finansowego). W umowie o wykonanie usługi atestacyjnej wskazywane są zasady etyki zawodowej, które mają zastosowanie w odniesieniu do realizowanego zlecenia.

Uwaga!

W odniesieniu do **umów** o wykonanie usług atestacyjnych (np. o badanie sprawozdania finansowego) **zawartych po dniu 1 stycznia 2020 roku** zastosowanie mają regulacje Kodeksu etyki przyjętego uchwałą KRBR nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r.

W odniesieniu do **umów** o wykonanie usług atestacyjnych (np. o badanie sprawozdania finansowego) **zawartych przed dniem 1 stycznia 2020 roku, ale obowiązujących**, np. o badanie sprawozdań finansowych za lata kończące się 31 grudnia 2019 i 2020 r.:

- a. do badania za rok 2019 zastosowanie mają regulacje Kodeksu etyki przyjętego uchwałą KRBR nr 2042/38/2018 KRBR z dnia 13 marca 2018 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów;
- b. do badania za rok 2020 zastosowanie mają regulacje Kodeksu etyki przyjętego uchwałą nr 3431/52a/2019, ponieważ przed rozpoczęciem realizacji usługi, w drugim roku obowiązywania umowy, następują rozważania umożliwiające kontynuację współpracy z klientem, a w ich zakres wchodzi m.in. zagadnienia objęte regulacjami zasad etyki zawodowej. Rozważania te następują w warunkach obowiązywania Kodeksu etyki przyjętego uchwałą nr 3431/52a/2019.

Uwaga!

Zarówno zapisy Kodeksu etyki, jak i uchwały KRBR dopuszczają możliwość wcześniejszego stosowania regulacji Kodeksu etyki przyjętego uchwałą nr 3431/52a/2019. Zatem możliwe było zastosowanie tej regulacji również w odniesieniu do umów zawartych przed dniem 1 stycznia 2020 r.

„Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód” jest zdefiniowany w *Słowniczku* zamieszczonym na końcu Kodeksu etyki. Zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód w warunkach polskich jest biegły rewident. Zgodnie z wyjaśnieniami zamieszczonymi w Kodeksie etyki pojęcie „zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód” ma również zastosowanie do firmy zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód.

*Struktura Kodeksu etyki***OGÓLNY ZARYS KODEKSU****CZĘŚĆ 1**

Przestrzeganie kodeksu, podstawowe zasady i ramowe założenia koncepcyjne
(wszyscy zawodowi księgowi – rozdziały od 100 do 199)

CZĘŚĆ 1**Zawodowi księgowi i zatrudnieni
w przedsiębiorstwach**

(rozdziały od 200 do 299) (Część 2 ma również zastosowanie do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód podczas wykonywania czynności zawodowych wynikających z ich powiązań z firmą)

CZĘŚĆ 3**Zawodowi księgowi wykonujący wolny
zawód**

(rozdziały od 300 do 399)

Międzynarodowe standardy niezależności
(Części 4A i 4B)

Międzynarodowe standardy niezależności

(Części 4A i 4B)

**CZĘŚĆ 4A – Niezależność dla zleceń
badania i przeglądu**

(rozdziały od 400 do 899)

**CZĘŚĆ 4B – Niezależność dla zleceń
atestacyjnych innych niż zlecenia badania
i przeglądu**

(rozdziały od 900 do 999)

SŁOWNICZEK

(wszyscy zawodowi księgowi)

Kodeks etyki zawiera rozdziały odnoszące się do określonych zagadnień. Każdy rozdział posiada następującą strukturę:

- **Wprowadzenie**

określa zagadnienie będące przedmiotem danego rozdziału i inne istotne dla jego zrozumienia kwestie.

- **Wymogi**

ustanawiają ogólne i szczególne obowiązki odnoszące się do rozważanego zagadnienia.

Wymogi oznaczone są literą „R” i w większości przypadków są zapisane w formie czasu teraźniejszego. Użycie czasu teraźniejszego w treści Kodeksu etyki nakłada na biegłego rewidenta obowiązek przestrzegania konkretnych postanowień, w których ta forma została zastosowana.

W niektórych sytuacjach Kodeks etyki przedstawia określone wyjątki od wymogu. W takiej sytuacji postanowienie jest oznaczone literą „R”, ale stosowane jest słowo „może” lub brzmienie warunkowe. Gdy w Kodeksie etyki stosowane jest słowo „może”, oznacza to zgodę na podjęcie określonego działania w konkretnych okolicznościach, w tym w drodze wyjątku od wymogu. Słowo to nie jest stosowane do oznaczenia możliwości.

Gdy w Kodeksie etyki stosowane jest słowo „mogłoby”, oznacza to możliwość zaistnienia sprawy, wystąpienia zdarzenia lub przyjmowany sposób postępowania. Pojęcie to nie przypisuje żadnego konkretnego poziomu możliwości lub prawdopodobieństwa, jeżeli jest używane w powiązaniu z zagrożeniem, jako że ocena poziomu zagrożenia jest uzależniona od faktów i okoliczności każdej konkretnej sprawy, zdarzenia lub sposobu postępowania.

- **Zastosowanie materiału**

przedstawia kontekst, wyjaśnienia, sugestie działań lub zagadnień do rozpatrzenia, przykłady i inne wytyczne ułatwiające przestrzeganie wymogów.

Celem zastosowania materiału jest w szczególności pomoc w zrozumieniu zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych do określonych okoliczności oraz zrozumieniu i przestrzeganiu konkretnego wymogu. Podczas gdy zastosowanie materiału samo w sobie nie narzuca wymogu, konieczne jest rozważenie materiału do właściwego zastosowania wymogów, w tym zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych. Zastosowanie materiału oznaczone jest literą „A”. Tam, gdzie zastosowanie materiału zawiera wykazy przykładów, wykazy te nie są uważane za wyczerpujące.

Podstawowe zasady etyczne

Kodeks etyki określa podstawowe **zasady etyczne** stanowiące standardy postępowania oczekiwane od biegłego rewidenta. Odzwierciedlają one uznanie przez profesję swojej odpowiedzialności za **działanie w interesie publicznym**.



Kodeks etyki wymaga od biegłych rewidentów:

- przestrzegania podstawowych zasad etycznych,
- stosowania ramowych założeń koncepcyjnych³ w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności lub podstawowych zasad etycznych.

Stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga:

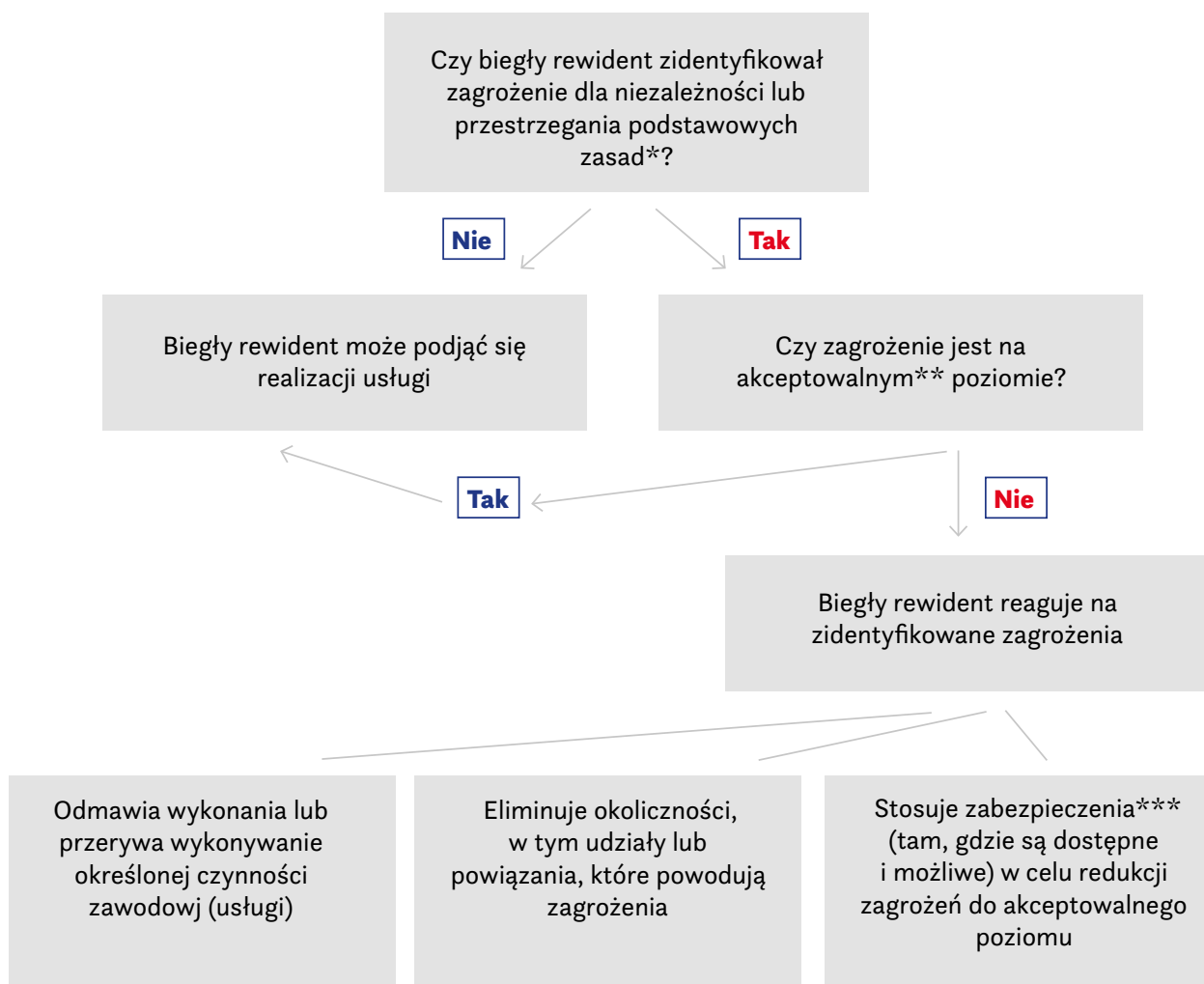
- wykorzystania zawodowego osądu,
- pozostawania wyczulonym na nowe informacje oraz zmiany w faktach i okolicznościach,
- wykorzystywania testu racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej.

³ Należy przez to rozumieć „Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych”, które stanowią załącznik nr 1.39 do uchwały nr 3430/52a/2019.

Test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej jest rozważeniem przez biegłego rewidenta, czy te same wnioski, jakie wyciągnął biegły rewident, byłyby wyciągnięte przez inną stronę. Takie rozważenie jest dokonywane z perspektywy racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, która waży wszystkie znaczące fakty i okoliczności, o których biegły rewident wie lub można racjonalnie oczekiwać, że są mu znane w chwili wyciągania wniosków. Racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia nie musi być biegłym rewidentem, ale powinna posiadać odpowiednią wiedzę i doświadczenie w celu zrozumienia i oceny odpowiedniości wniosków biegłego rewidenta w bezstronny sposób.

Reakcja na zagrożenia dla niezależności lub przestrzegania podstawowych zasad

Poniżej został przedstawiony schemat decyzyjny wskazujący możliwe sposoby postępowania biegłego rewidenta w zakresie identyfikacji zagrożeń dla niezależności lub przestrzegania podstawowych zasad.



* każdorazowo przy ocenie zagrożeń biegły rewident rozważa zarówno czynniki jakościowe, jak i ilościowe, jak również łączny wpływ wielu zagrożeń,

** akceptowalny poziom to poziom, przy którym wykorzystując test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej biegły rewident mógłby dojść do wniosku, że przestrzega podstawowych zasad lub pozostaje niezależny,

*** zabezpieczenia są indywidualnymi działaniami lub ich kombinacją, skutecznie redukującymi zagrożenia do akceptowalnego poziomu.

Zachęcamy do zapoznania się z materiałami objaśniającymi opracowanymi przez:

- Komisję ds. etyki, które można znaleźć w sekcji „Objaśnienia dotyczące Nowego Kodeksu Etyki”,
- IESBA. O pierwszym z serii opracowaniu informowaliśmy w aktualności pt. „Objaśnienia do kodeksu etyki IESBA”. Opracowanie jest też udostępnione w [e-Bibliotece](#).

4. Szczególne zagadnienia badania

4.1 Zmiany w KSB 250 (Z) i KSB 610 (Z) – Informacje na temat najważniejszych zmian merytorycznych.

Do uchwały nr 3430/52a/2019 załączone są dwa standardy, których brzmienie i wymogi zostały zmienione przez twórców międzynarodowych standardów – Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych⁴, są to:

- Krajowy Standard Badania 250 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 250 (zmienionego) – „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego” („[KSB 250 \(Z\)](#)”),
- Krajowy Standard Badania 610 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 610 (zmienionego w 2013 r.) – „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych” („[KSB 610 \(Z\)](#)”).

Zmiany wprowadzone do KSB 250 (Z) i KSB 610 (Z) związane są z dodaniem nowych paragrafów oraz rozszerzeniem objaśnień (paragrafów poprzedzonych literą „A” w części „Zastosowanie i inny materiał objaśniający”) lub uzupełnieniem dotychczasowego brzmienia. Główne zmiany w tych standardach omówione zostały poniżej.

KSB 250 (Z) „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”

- W dodanym, nowym par. 9 (także par. A8) zwrócono uwagę na możliwość istnienia dodatkowych obowiązków odnoszących się do kwestii naruszenia przepisów prawa lub regulacji przez jednostkę, które mogą różnić się od lub wykraczać poza ten standard. Dotyczą one określenia dalszych działań, jeżeli jest to potrzebne, lub możliwości przekazywania informacji innym audytorom (np. przy badaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego), jak również odpowiedniego dokumentowania wymogów odnoszących się do zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.
- W par. 29 dodano pkt (b) (także par. A28-A33) informujący o rozważeniu, czy przepisy prawa, regulacje lub stosowne wymogi etyczne określają obowiązki, zgodnie z którymi poinformowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach.
- Zgodnie z dodanym w par. 30 – pkt (a) (także A36) biegły rewident włącza do dokumentacji przeprowadzone procedury badania, dokonane znaczące osądy zawodowe oraz wyciągnięte na ich podstawie wnioski. W pkt (b) – dotyczącym udokumentowania rozmów z kierownictwem jednostki oraz osobami

⁴ ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB.

sprawującymi nadzór na temat znaczących spraw dotyczących naruszenia – dodano zapisy mówiące o udokumentowaniu reakcji tych osób na te sprawy.

- W wielu miejscach standardu doprecyzowano, że chodzi o zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie przepisów prawa i regulacji. Ponadto zostały dodane następujące paragrafy: A6, A8, A9, A10, A17, A21, A24, A26, A27, A36 oraz rozszerzono brzmienie A25.

KSB 610 (Z) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”

- MSB 610 został już po raz drugi zmieniony przez IAASB. Dlatego w nazwie standardu pojawia się wyróżnienie „(zmieniony 2013)”.
- Zakres zastosowania standardu został rozszerzony o wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych do udzielenia bezpośredniej pomocy biegłemu rewidentowi.
- W par. 14 (b) wprowadzono nową definicję „**bezpośredniej pomocy**”, rozumianej jako **wykorzystanie audytorów wewnętrznych do przeprowadzenia procedur badania pod kierownictwem i nadzorem biegłego rewidenta oraz podlegających jego przeglądowi**.
- Dodane zostały nowe paragrafy, par. 26 – 35 (a także A31 – A41), dotyczące wymogów związanych z ustaleniem, czy, w których obszarach i w jakim zakresie audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy, a także do udzielenia tej bezpośredniej pomocy. Nowe wymogi dotyczą ustalenia przez biegłego rewidenta, czy audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani do udzielania bezpośredniej pomocy dla celów badania. Jeżeli wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy nie jest zabronione przez przepisy prawa lub regulacje, biegły rewident ocenia istnienie i znaczenie zagrożeń dla obiektywizmu i poziom kompetencji tych audytorów wewnętrznych, którzy będą udzielać takiej pomocy. Bezpośrednia pomoc audytorów wewnętrznych nie może dotyczyć między innymi znaczących osądów, oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia tam, gdzie osąd wymagany podczas przeprowadzania stosownych procedur badania lub oceny zgromadzonych dowodów badania jest większy niż ograniczony, oceny pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych. Biegły rewident przedstawia także charakter i zakres planowego wykorzystania audytorów wewnętrznych osobom sprawującym nadzór w jednostce i uzyskuje pisemną zgodę na ich wykorzystanie pod kierunkiem i nadzorem biegłego rewidenta. Biegły rewident uzyskuje również pisemną zgodę od audytorów wewnętrznych w sprawie zachowania poufności oraz w sprawie informowania biegłego o jakimkolwiek zagrożeniu dla ich obiektywizmu.
- Zgodnie z nowym par. 37 w dokumentacji badania ujmuje się wszystkie rozważania dotyczące zagrożeń dla obiektywizmu audytorów wewnętrznych oraz poziomu ich kompetencji, podstawę decyzji dotyczącej charakteru i zakresu ich pracy, udokumentowanie przeglądu wykonanej przez nich pracy, pisemne zgody a także dokumentację roboczą sporządzoną przez audytorów wewnętrznych.

Ponadto w polskim tłumaczeniu standardów KSB 250 (Z) i KSB 610 (Z) zostały wprowadzone zmiany związane z ujednoczeniem słownictwa w stosunku do poprzednich ich wersji.

4.2 Przepisy o ochronie danych osobowych

W związku z pojawiającymi się wątpliwościami dotyczącymi tego, jaka jest rola firm audytorskich i świadczących w ich imieniu usługi biegłych rewidentów, czy są one „administratorami” czy też „podmiotami przetwarzającymi”, PIBR skierowała zapytanie do Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych (UODO).

Zdaniem Prezesa UODO, jak wynika z otrzymanej interpretacji, firmy audytorskie **występują w roli samodzielnych administratorów**.

Pytanie i odpowiedź UODO dostępne są na stronie internetowej PIBR, aktualność pt. „Firmy audytorskie są administratorami danych osobowych”.

Otrzymana interpretacja wymagała wprowadzenia odpowiednich zapisów w umowach o wykonanie usługi atestacyjnej, w tym badania sprawozdania finansowego. Zmieniona przykładowa umowa o badanie została już udostępniana (por. dalej).

UWAGA!

Ponadto, firmy audytorskie powinny dostosować (opracować i wdrożyć) swoje wewnętrzne procedury działalności związane z realizacją obowiązków „administratora”. Obowiązki w tym zakresie zostały określone w art. 2b ustawy o biegłych rewidentach [*Przegląd i zabezpieczenie przetwarzanych danych osobowych; wystąpienie przez Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych z żądaniem ujawnienia informacji a tajemnica zawodowa biegłych rewidentów*].

! Pracujemy nad dalszym praktycznym wsparciem dla firm audytorskich oraz zaproponowaliśmy szkolenia w tym zakresie (o szkoleniach można dowiedzieć się więcej na stronie internetowej Centrum Edukacji PIBR pod adresem: <https://ce.pibr.org.pl/>).

Informacje związane z tematyką RODO⁵ można znaleźć na dedykowanej stronie internetowej **Urzędu Ochrony Danych Osobowych** pod adresem internetowym <https://uodo.gov.pl/pl>.

4.3 Raportowanie schematów podatkowych (ang. Mandatory Disclosure Rules, MDR)

W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.) – biegły rewident jest wymieniony jako jeden z przykładów podmiotu „**wspomagającego**” (rozdział 11a § 2 pkt 18). Może to rodzić dodatkowe obowiązki związane z **raportowaniem schematów podatkowych** (MDR).

W związku z licznymi wątpliwościami Ministerstwo Finansów opublikowało objaśnienia do przepisów dotyczących wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obowiązku raportowania schematów podatkowych (MDR) „*Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. INFORMACJE O SCHEMATACH PODATKOWYCH (MDR)*”. Pełna treść objaśnień jest dostępna pod adresem: <https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr/>

⁵ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE. L. z 2016 r. Nr 119, str. 1, z późn. zm.), (RODO).

W „Objaśnieniach...” jest też zawarty przykład dotyczący pracy biegłego rewidenta: „Biegły rewident z reguły nie będzie wspomagającym z tytułu czynności obowiązkowego badania sprawozdania finansowego. Jednak w sytuacji, w której osoba taka udziela porad na etapie wdrażania schematu podatkowego (tj. zanim zostanie on w pełni ukształtowany i „zamknięty”), może ona być uznana za wspomagającego i w zależności od okoliczności danej sprawy (dotyczących tego, czy uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, czy inne podmioty dokonały odpowiednich zgłoszeń oraz czy osoba ta dostrzegła bądź powinna była dostrzec, że uzgodnienie stanowi schemat) powstać mogą obowiązki informacyjne po stronie wspomagającego.”

Biegły rewident powinien zwracać szczególną uwagę, aby w trakcie badania nie doszło do wykonania czynności takich jak udzielanie pomocy, wsparcia lub porad dotyczących uzgodnienia lub schematu podatkowego, które mogłyby być uznane za czynności wykonane przez wspomagającego lub promotora.

Forum MDR – jest zespołem opiniodawczo-doradczym przy Ministrze Finansów, powołanym na podstawie zarządzenia Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z dnia 1 października 2019 r. w sprawie utworzenia Forum do spraw informowania o schematach podatkowych (MDR). Do zadań Forum MDR należy opracowywanie i przedstawianie Ministrowi Finansów, Inwestycji i Rozwoju opinii, analiz, wniosków oraz propozycji dotyczących usprawnienia i uszczelnienia funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie przepisów odnoszących się do informowania o schematach podatkowych. W pracach Forum uczestniczy przedstawiciel PIBR. Więcej informacji o pracach Forum można znaleźć pod adresem <https://www.podatki.gov.pl/mdr/forum-mdr/o-forum-mdr/>.

4.4 Przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (ang. Anti-Money Laundering, AML)

W ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1115, z późn. zm.) – biegły rewident jest wymieniony jako jeden z przykładów „instytucji obowiązanej” (art. 2 ust. 1 pkt 15). Biegli rewidenty są objęci obowiązkami AML od 13 lipca 2018 r.

Pierwszym etapem wsparcia biegłych rewidentów było opracowanie i udostępnienie podsumowania najważniejszych obowiązków instytucji obowiązanych wynikających z ustawy AML, mających wpływ na wykonywanie zawodu biegłego rewidenta (informacja na ten temat została już opublikowana w postaci newsa pt. „Biegły rewident jest instytucją obowiązaną w AML”).

Przypominamy, że instytucje obowiązane realizują szereg zadań służących rozpoznaniu ryzyka związanego z działalnością klientów. Do obowiązków należą m.in.:

- Identyfikacja i weryfikacja klienta na podstawie okazanych dokumentów stwierdzających jego tożsamość.
- Identyfikacja i weryfikacja beneficjenta rzeczywistego oraz ustalenie struktury własności i kontroli.
- Ustalenie wśród klientów i beneficjentów rzeczywistych faktu zajmowania eksponowanego stanowiska politycznego (PEP) oraz bycia członkiem rodziny PEP lub bliskim współpracownikiem PEP.
- Przeprowadzenie oceny ryzyka instytucji obowiązanej oraz ocen ryzyka dla każdego klienta indywidualnie. Na podstawie wyniku oceny ryzyka klienta instytucja obowiązana stosuje odpowiednie środki bezpieczeństwa finansowego.

- W przypadku braku możliwości zastosowania jednego ze środków bezpieczeństwa finansowego instytucja obowiązana nie nawiązuje stosunków gospodarczych z klientem lub nawet rozwiązuje już istniejące stosunki gospodarcze.
- Monitoring oraz aktualizacja posiadanych przez instytucję obowiązana informacji o kliencie oraz o stosunku gospodarczym łączącym klienta z instytucją obowiązana.
- Wdrożenie działań o charakterze organizacyjnym, obejmujących m.in. wyznaczenie osób odpowiedzialnych za zadania AML, przeprowadzanie szkoleń dla pracowników, opracowanie procedur i regulacji AML oraz archiwizowanie dokumentów związanych z wykonywaniem obowiązków wynikających z Ustawy.
- W przypadku zidentyfikowania okoliczności wzbudzających podejrzenie prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu instytucja obowiązana zgłasza ten fakt do Generalnego Inspektora Informacji Finansowej, a w przypadku, gdy wypełniają one dyspozycję art. 299 Kodeksu karnego – również prokuratorowi.

! Pracujemy nad dalszym praktycznym wsparciem dla biegłych rewidentów oraz zaproponowaliśmy szkolenia w tym zakresie (o szkoleniach można dowiedzieć się więcej na stronie internetowej Centrum Edukacji PIBR pod adresem: <https://ce.pibr.org.pl/>).

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

[Krajowa Ocena Ryzyka Prania Pieniędzy oraz Finansowania Terroryzmu.pdf](#)

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

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

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

[Aneks nr 4 Analiza informacji statystycznych przekazanych przez podmioty nadzorowane przez KNF na potrzeby Krajowej Oceny Ryzyka.pdf 1.24MB](#)

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

4.5 Upewnienie się, że klient złożył e-sprawozdanie finansowe za poprzedni rok do e-KRSu oraz badanie bilansu otwarcia

Przypominamy, iż ustawa o rachunkowości oraz kodeks spółek handlowych⁶ precyzują obowiązki zarządu (kierownika jednostki) i rady nadzorczej⁷ oraz związaną z tym odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe. Odpowiedzialność ta różni się od odpowiedzialności biegłego rewidenta. W celu zilustrowania tych różnic poniżej zaprezentowane zostały odpowiednie fragmenty z przykładowego sprawozdania z badania.

⁶ lub innego odpowiednika tych przepisów prawa – w zależności od formy prowadzenia działalności przez jednostkę.

⁷ lub innego odpowiednika tych organów – w zależności od formy prowadzenia działalności przez jednostkę, o ile takie organy występują.

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.

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.”

Uwaga:

Zmiana postaci sprawozdań finansowych, z papierowej na elektroniczną, nie zmieniała obowiązków ani odpowiedzialności zarządu czy też rady nadzorczej.

Podsumowując:

Zarząd odpowiada za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz realizację innych, wynikających z ustawy o rachunkowości obowiązków związanych z tym sprawozdaniem, w tym za złożenie sprawozdania finansowego do właściwego rejestru sądowego, o którym jest mowa w art. 69 ustawy o rachunkowości⁸ (najczęściej będzie to e-KRS).

Przypomnieć należy również zapisy art. 54. ustawy o rachunkowości, dotyczącego m.in. zdarzeń po dacie bilansu.

„1. Jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej.

*2. Jeżeli jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, o których mowa w ust. 1, **po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego**, to ich skutki ujmuje w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.”*

⁸ Art. 69 ust. 1 ustawy o rachunkowości na kierownika jednostki nakłada obowiązek złożenia we właściwym rejestrze sądowym rocznego sprawozdania finansowego, sprawozdania z badania, jeżeli podlegało ono badaniu, odpisu uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu straty, a w przypadku jednostek, o których mowa w art. 49 ust. 1 – także sprawozdania z działalności – w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego. Ten przepis stosuje się odpowiednio do skonsolidowanego sprawozdania finansowego wraz ze skonsolidowanym sprawozdaniem z działalności oraz sprawozdaniem z badania.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

Poniższe zapisy, pochodzące w przykładowego sprawozdania z badania, są podsumowaniem wymogów (obowiązków biegłego rewidenta) zawartych w regulacjach dotyczących badania, czyli ustawie o biegłych rewidentach i KSB.

„Naszym celem jest 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.

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;*
- *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 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.”*

Podsumowując:

Kluczowy biegły rewident odpowiada za zbadanie sprawozdania finansowego zgodnie z wymogami (obowiązkami biegłego rewidenta) zawartymi w przepisach prawa i regulacjach dotyczących badania, czyli w ustawie o biegłych rewidentach i KSB, które determinują zakres jego pracy.

Wymogi ustawy o biegłych rewidentach dotyczące sprawozdania finansowego za rok poprzedni (za 2018 r.):

Podczas badania biegły rewident powinien upewnić się, że klient wywiązał się z nałożonego przepisami ustawy o rachunkowości obowiązku wynikającego z art. 69 lub odpowiednio art. 70.

W przypadku, gdy klient nie wypełnił obowiązku, biegły rewident – stosownie do wymogu zawartego w art. 84 ust. 6 pkt 3 ustawy o biegłych rewidentach – w sprawozdaniu z badania zamieszcza informację 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.

Informacja na ten temat zamieszczana jest w drugiej części sprawozdania z badania (segmente B) zatytułowanym „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”. Poniżej prezentujemy przykładowe zapisy na ten temat:

„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 2018 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.”

Szczególne znaczenie dla tzw. bilansu otwarcia mają dwa standardy:

- KSB 510 – „Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe”;
- KSB 710 – „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe”.

KSB 710 – „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe”

Niezależnie od tego, czy dopiero nawiązaliśmy współpracę z nowym klientem (badamy jego sprawozdanie finansowe po raz pierwszy), czy też kontynuujemy dotychczasową współpracę, zastosowanie ma KSB 710. KSB 710 wprowadza następujące definicje: informacje porównawcze, dane korespondujące, porównawcze sprawozdania finansowe. Standard omawia podejścia do odpowiedzialności sprawozdawczej biegłego rewidenta w związku z informacjami porównawczymi. Rodzaj informacji porównawczych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym zależy od wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. W Polsce najczęściej stosowanymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są ustawa o rachunkowości lub MSSF. W sprawozdaniach finansowych mamy zatem do czynienia z **danymi korespondującymi**. W przypadku danych korespondujących – opinia dotyczy tylko bieżącego okresu (w opinii nie zamieszcza się wzmianki na temat danych korespondujących z wyjątkiem opisanych w standardzie przypadków).

Standard wymaga, aby biegły rewident m.in.:

- ocenił, czy:
 - a. informacje porównawcze są zgodne z kwotami i innymi ujawnieniami prezentowanymi za poprzedni okres oraz, jeśli to odpowiednie, czy zostały przekształcone, oraz
 - b. zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w informacjach porównawczych są spójne z tymi, które zastosowano w bieżącym okresie lub, w razie zmian zasad (polityki) rachunkowości, czy zostały one poprawnie zaksięgowane i odpowiednio zaprezentowane i ujawnione;
- jeżeli stwierdził, że informacje porównawcze mogą zawierać istotne zniekształcenie, przeprowadził dodatkowe procedury badania, niezbędne w danych okolicznościach.

Jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy zawierało **opinię z zastrzeżeniem, odstąpienie od wyrażenia opinii lub opinię negatywną, zaś sprawa, która spowodowała modyfikację opinii, nie została rozwiązana, biegły rewident modyfikuje swoją opinię**

na temat sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. W **akapicie opisującym uzasadnienie modyfikacji opinii** w sprawozdaniu biegłego rewidenta, biegły rewident albo:

- a. odnosi się zarówno do danych za bieżący okres sprawozdawczy, jak i danych korespondujących w opisie sprawy, która spowodowała modyfikację, jeżeli wpływ lub potencjalny wpływ tej sprawy na dane bieżącego okresu sprawozdawczego jest istotny, albo
- b. w innych przypadkach, wyjaśnia, że opinia z badania została zmodyfikowana ze względu na wpływ lub potencjalny wpływ nierozwiązanej sprawy na porównywalność danych za bieżący okres sprawozdawczy i danych korespondujących.

Jeżeli biegły rewident uzyskuje dowody badania potwierdzające, że występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy, o którym poprzednio została wyrażona opinia niezamodyfikowana, a dane korespondujące nie zostały poprawnie przekształcone lub nie dokonano odpowiednich ujawnień, wówczas biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy, zmodyfikowaną w odniesieniu do ujętych w nim danych korespondujących.

Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało **zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta**, a przepisy prawa lub regulacje nie zakazują biegłemu rewidentowi odnoszenia się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących **i biegły rewident decyduje się to zrobić**, wówczas biegły rewident **w akapicie zawierającym inne sprawy** w sprawozdaniu biegłego rewidenta:

- a. stwierdza, że sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta,
- b. podaje rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta i, jeżeli opinia została zmodyfikowana – powody tej modyfikacji, oraz
- c. podaje datę tego sprawozdania.⁹

Jeżeli **sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy nie zostało zbadane**, biegły rewident **w akapicie zawierającym inne sprawy** w sprawozdaniu biegłego rewidenta **stwierdza, że dane korespondujące są niezbadane. Takie stwierdzenie nie zwalnia jednak biegłego rewidenta z wymogu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że stany początkowe nie zawierają zniekształceń**, które w istotny sposób wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy.

KSB 510 – „Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe”

Przy nawiązaniu współpracy z nowym klientem zastosowanie ma KSB 510. Zgodnie z wymogami KSB 510, przy wykonywaniu zlecenia po raz pierwszy biegły rewident gromadzi wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tego, czy:

⁹ Przykładowe zapisy w tym zakresie znajdują się w standardzie oraz w zamieszczonych na końcu Alertu praktycznych przykładach sprawozdania z badania.

- stany początkowe zawierają zniekształcenia istotnie wpływające na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, oraz
- prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości zastosowane do stanów początkowych zostały stosowane w sposób ciągły w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego za bieżący okres lub czy zmiany, których w nich dokonano, zostały prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

5. Sprawozdawczość biegłego rewidenta z badania za 2019 rok

5.1 Sprawozdanie z badania

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

KSB dotyczące sprawozdawczości z badania nie uległy zmianom w stosunku do KSB obowiązujących przy badaniu sprawozdania finansowego za 2018 rok. (KSB: 700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z)) – wraz z przykładami ilustrującymi sprawozdanie z badania, które stanowiły załączniki do uchwały nr 2039/37a/2018, zostały włączone w niezmienionym brzmieniu do uchwały nr 3430/52a/2019).

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

Zwracamy uwagę, że w związku ze zmianą ustawy o biegłych rewidentach:

- **od 1 stycznia 2020 r.** sprawozdanie z badania **wszystkich jednostek** – a nie tylko jak dotychczas tych podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego – sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta (art. 86 ust. 1),
- zmiana ustawy o biegłych rewidentach doprecyzowała także, że opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną (art. 83 ust. 5).

Przykłady ilustrujące sprawozdanie z badania są załącznikami do uchwały nr 3430/52a/2019 (ich brzmienie pozostało niezmienione w stosunku do załączników do uchwały nr 2039/37a/2018). Załączonych jest **10 przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania** (stanowiących odpowiednio załączniki od nr 2.1 do 2.10). Przykłady ilustrujące kompilują wymogi ustawy o biegłych rewidentach, rozporządzenia nr 537/2014 oraz KSB i stanowią „bazę” do indywidualnego dostosowania odpowiednio do okoliczności danego zlecenia. Dotyczą badania **rocznego** sprawozdania finansowego (SF) i rocznego **skonsolidowanego** sprawozdania finansowego grupy kapitałowej (SSF) **nie-JZP, jak i JZP**.

Udostępnione przykłady sprawozdań z badania **zawierają opinie bez zastrzeżeń, jak i opinie zmodyfikowane** (z zastrzeżeniami, negatywną bądź w przypadku, gdy biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii o badanym sprawozdaniu finansowym – odmowę wydania opinii¹⁰).

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

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

Uwaga:

Przypominamy, że zgodnie z postanowieniami art. 138 ustawy o biegłych rewidentach, w przypadku przeprowadzania **badania ustawowego jednostki zainteresowania publicznego** firma audytorska niezwłocznie przekazuje Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego informacje, o których mowa w art. 12 ust. 1 akapit pierwszy lit. c rozporządzenia nr 537/2014, **które mogą spowodować odmowę wydania opinii z badania sprawozdań finansowych lub wydanie negatywnej opinii lub opinii z zastrzeżeniami**. Zgłoszenia można dokonać wykorzystując udostępniony przez PANA formularz ([formularz udostępniony przez PANA](#)).

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)** – „*Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

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

Uwaga!

Aby ułatwić biegłym rewidentom sporządzenie poprawnego sprawozdania z badania, przygotowaliśmy praktyczne przykłady zawierające wszystkie elementy sprawozdań z badania. Można je znaleźć w załączniku nr 3.

Sprawozdanie z badania kluczowy biegły rewident 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).

¹⁰ W KSB używa się sformułowania „odmowa wyrażenia opinii”, które jest tożsame ze sformułowaniem zawartym w ustawie „odmowa wydania opinii”.

Przypominamy, że począwszy od badania za 2018 r. obowiązują zmienione standardy z grupy „7”. Najważniejsze zmiany, jakie zostały wprowadzone przez te standardy dotyczące sprawozdawczości ,obejmują:

- 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, uszczegółowienie opisu obowiązków biegłego rewidenta i kluczowych cech badania, a także opisu obowiązków kierownictwa i biegłego rewidenta w związku z kontynuacją działalności,
- dodanie nowej sekcji dotyczącej „Innych informacji”, jeżeli są one prezentowane wraz ze sprawozdaniem finansowym. W ślad za tym nastąpiła 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”,
- obowiązek przedstawienia *kluczowych spraw badania* dla jednostek notowanych na giełdzie (KSB 701).

Pamiętaj!

Sprawozdanie z badania ma następujący układ:

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z BADANIA

Adresat

Segment A**„Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego”**

I. Opinia / Opinia z zastrzeżeniem / Opinia negatywna / Odmowa wydania opinii

II. Podstawa opinii / Podstawa opinii z zastrzeżeniem / Podstawa opinii negatywnej / Podstawa odmowy wydania opinii

III. Akapit objaśniający* / Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności / Inne sprawy*

IV. Kluczowe sprawy badania**

V. Odpowiedzialność kierownika jednostki (oraz, jeśli występują, osób odpowiedzialnych za nadzór nad sprawozdawczością finansową)

VI. Odpowiedzialność biegłego rewidenta

VII. Inne informacje

Segment B**„Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”**Dane identyfikujące firmę audytorską i kluczowego biegłego rewidenta
Data sprawozdania biegłego rewidenta

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

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

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

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

badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Standard KSB 701 w niezmienionym brzmieniu został włączony do uchwały nr 3430/52a/2019.

Uwaga:

Na zakres zastosowania KSB 701 ma wpływ otrzymane pismo z Komisji Nadzoru Audytowego związane z interpretacją pojęcia „**jednostki notowane na giełdzie papierów wartościowych**” (por. dalej pkt. „6. Interpretacje Ministerstwa Finansów i Komisji Nadzoru Audytowego dotyczące procesu badania”).

KNA podzieliła stanowisko KRBR i potwierdziła, że przez „**jednostki notowane na giełdzie papierów wartościowych**” należy rozumieć jednostki:

1. posiadające siedzibę na terytorium Polski oraz
2. których papiery wartościowe są notowane:
 - na rynku regulowanym w Polsce lub innym państwie Unii Europejskiej (emitenci takich papierów wartościowych z mocy ustawy o biegłych rewidentach są zaliczani do JZP),
 - w Polsce na rynkach innych niż regulowane, czyli:
 - NewConnect i
 - Catalyst w ramach platform innych niż regulowane,
 - na innych rynkach prowadzonych w innym niż Polska państwie przy uwzględnieniu lokalnych przepisów prawa tego kraju.

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

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

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

Na stronie internetowej zostały opublikowane odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania (FAQ – Frequently Asked Questions) związane z **e-sprawozdawczością i sprawozdaniami z badania**. Zbiór FAQ jest sukcesywnie uzupełniany. Wszystkie pytania i odpowiedzi dostępne są w zakładce [Najczęściej zadawane pytania](#).

5.2 Sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu

Przypominamy, że obowiązek sporządzenia sprawozdania dodatkowego **dotyczy wyłącznie** badań ustawowych sprawozdań finansowych **JZP**.

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

Zakres informacji, które należy zamieścić w tym sprawozdaniu, jest określony w **art. 11 rozporządzenia 537/2014**. Jeżeli szukasz podpowiedzi i pomocy w zakresie tego, jak sporządzać sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu, zapoznaj się ze wskazówkami udostępnionymi na naszej stronie internetowej.

6. Interpretacje MF i KNA dotyczące procesu badania

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

Poniżej prezentujemy informacje o udostępnionych w 2019 r. odpowiedziach:

– Forma śródrocznych sprawozdań finansowych emitentów

Śródroczne sprawozdania finansowe, w tym skrócone sprawozdania finansowe emitentów papierów wartościowych stosujących polskie standardy rachunkowości, powinny zostać sporządzone w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej.

– Opinia i raport czy sprawozdanie z badania?

Z badania sprawozdania finansowego za lata obrotowe rozpoczynające się przed 17 czerwca 2016 r. biegły rewident nadal sporządza opinię i raport z badania. MF wyjaśniło, że biegli rewidenci badając sprawozdania finansowe za takie okresy stosują obowiązujące wówczas przepisy prawa, a więc uchylony ustawą o biegłych rewidentach art. 65 ustawy o rachunkowości, który wymagał sporządzenia opinii i raportu z badania. MF wskazuje, że biegli rewidenci, sporządzając taką opinię i raport, mogą kierować się wiedzą i doświadczeniem zdobytym w trakcie stosowania wzorów wynikających z nieobowiązujących już uchwał KRBR, ale jednocześnie powinni zapewnić zgodność z postanowieniami aktualnie obowiązujących KSB.

– KSB 701 ma zastosowanie także do badania sprawozdań finansowych jednostek z NewConnect i Catalyst

KNA potwierdziła, jak należy rozumieć pojęcie „jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych”. Więcej na ten temat jest we wcześniejszej części opracowania pt. „5.1 Sprawozdanie z badania”.

UWAGA!

Taka interpretacja pojęcia „jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych” wpływa również na zastosowanie odpowiednich wymogów zawartych w innych krajowych standardach wykonywania zawodu, krajowych standardach kontroli jakości oraz w zasadach etyki zawodowej biegłych rewidentów w zakresie odnoszącym się do tych jednostek.

Przypominamy, że w 2018 r. z Ministerstwem Finansów była skonsultowana następująca tematyka, która może też mieć wpływ na sprawozdanie z badania za 2019 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 należy czytać szerzej niż to, co wynika 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 innych niż ustawa o rachunkowości 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.

7. Wsparcie biegłych rewidentów w badaniu

7.1 Umowa o badanie

Przypominamy, że ustawa o rachunkowości (art. 66 ust. 5) posługuje się pojęciem „pierwszej umowy o badanie ustawowe”. W przypadku badania ustawowego, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na **okres nie krótszy niż dwa lata z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy**. Przy kontynuacji współpracy z klientem, z którym była zawarta „pierwsza umowa”, kolejna umowa również powinna być zawarta na

co najmniej dwuletni okres. Wymóg ten dotyczy umów o badanie sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 r.

Celem wsparcia firm audytorskich w opracowaniu takiej umowy w 2017 r. KRBR udostępniła przykładową umowę o badanie dla klienta nie-JZP. W 2018 roku, po wejściu w życie przepisów rozporządzenia RODO¹¹ został udostępniony odpowiednio dostosowany przykład umowy, w której firma audytorska pełniła rolę „podmiotu przetwarzającego”.

W związku ze zmianami zapisów ustawy o biegłych rewidentach i pojawiającymi się wątpliwościami dotyczącymi tego, jaka, w świetle przepisów RODO, jest rola firm audytorskich i świadczących w ich imieniu usługi biegłych rewidentów, czy są one „administratorami”, czy też „podmiotami przetwarzającymi”, PIBR skierowała zapytanie do Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych („UODO”). Zdaniem UODO, z uwagi na charakter relacji pomiędzy firmami audytorskimi oraz biegłymi rewidentami a ich klientami, firmy audytorskie występują w roli samodzielnych administratorów.¹² Otrzymana interpretacja wymagała wprowadzenia odpowiednich zapisów w umowach o wykonanie usługi atestacyjnej, w tym badania sprawozdania finansowego.

22 listopada 2019 r. KRBR przyjęła komunikat nr 3/2019 w sprawie przykładowej umowy.¹³ Komunikat, zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, został przekazany do KNA. Niemniej została udostępniona treść komunikatu wraz z załącznikami. Zmiana brzmienia przykładowej umowy wynikała z:

- otrzymanego stanowiska Prezesa UODO, mówiącego o tym, że firmy audytorskie i biegli rewidenty występują w roli samodzielnych administratorów w rozumieniu przepisów „RODO”,
- zmiany ustawy o biegłych rewidentach; jedna ze zmian to wymóg, aby od 1 stycznia 2020 r. już wszystkie sprawozdania z badania, a nie jak dotychczas tylko dla klientów wpisanych do KRS, były sporządzane w postaci elektronicznej oraz opatrywane kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta,
- zmian ustawy o rachunkowości, m.in. sporządzania sprawozdania finansowego w postaci elektronicznej oraz, gdy ma to zastosowanie, w strukturze logicznej i formacie udostępnianych w BIP, a także sprawozdania z działalności jednostek wpisanych do KRS w postaci elektronicznej. (W zakresie podpisywania e-sprawozdań, oprócz dotychczasowych sposobów – kwalifikowanego podpisu elektronicznego i podpisu zaufanego – wprowadzono od 1 stycznia 2020 r. trzecią możliwość – „podpis osobisty”, czyli podpis e-dowodem osobistym.),
- obowiązywania od 1 stycznia 2020 r. jednej wersji (jednego pakietu) krajowych standardów badania (przyjętych uchwałą nr 3430/52a/2019 z późn. zm.),
- nowej uchwały KRBR w sprawie zasad etyki zawodowej (uchwał nr 3431/52a/2019).

¹¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE. L. z 2016 r. Nr 119, str. 1, z późn. zm.), (RODO).

¹² Więcej na temat pytania i odpowiedzi Prezesa UODO można przeczytać w aktualności pt. „Firmy audytorskie są administratorami danych osobowych”.

¹³ Komunikat nr 3/2019 KRBR z dnia 22 listopada 2019 r. w sprawie przyjęcia przykładowej umowy o przeprowadzenie badania ustawowego sprawozdania finansowego wraz z załącznikami jest dostępny na stronie internetowej www.pibr.org.pl w zakładce „Prawo i standardy/Regulacje PIBR/Komunikaty KRBR” w sekcji „Biegli i firmy audytorskie”.

Do komunikatu dołączone są cztery załączniki:

- przykładowa umowa o badanie, która może zostać wykorzystana do nowo zawieranych umów (zał. nr 1),
- aneks do zawartych umów o badanie, zmieniający status firmy audytorskiej na administratora danych osobowych z podmiotu przetwarzającego dane osobowe (zał. nr 2),
- oświadczenie o rozwiązaniu za porozumieniem stron wcześniej zawartych umów powierzenia przetwarzania danych osobowych (zał. nr 3),
- aneks do wieloletnich umów o badanie, będących w trakcie realizacji, w których powinien znaleźć się zapis, że firmy audytorskie są administratorami danych osobowych (zał. nr 4).

Pamiętaj!

Treść przykładowej umowy o badanie powinna być indywidualnie dostosowana przez firmy audytorskie do okoliczności zlecenia.

Przypominamy, że 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

Rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego jest możliwe wyłącznie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy. Przykładowy katalog takich okoliczności został wymieniony w art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości.¹⁴

W przypadku rozwiązania umowy o badanie sprawozdania finansowego zarówno firma audytorska, jak i badana jednostka powinny poinformować o tym fakcie niezwłocznie.

Powyższym wymogom nie podlega rozwiązanie umów o badanie/przegląd pakietu konsolidacyjnego lub innej historycznej informacji finansowej. Zwracamy uwagę, iż podpisanie aneksu do wcześniej zawartej umowy o badanie, w wyniku którego badanie sprawozdań finansowych nie zostanie wykonane/dokończony, oznacza de facto jej rozwiązanie, które podlega zgłoszeniu.

Uwaga:

Od 1 stycznia 2020 r. informacja o rozwiązaniu umowy o badanie sprawozdania finansowego wraz z podaniem przyczyn powinna być kierowana do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (**PANA**) a nie jak dotychczas do

¹⁴ Zgodnie z art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości za uzasadnioną podstawę uznaje się w szczególności:

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

Krajowej Rady Biegłych Rewidentów. Równoczesny obowiązek informowania Komisji Nadzoru Finansowego w przypadku rozwiązania umowy z klientem, który jest JZP, pozostaje bez zmian.

Odpowiedni formularz można pobrać pod adresem: <https://pana.gov.pl/formularze/>.¹⁵

7.2 „Wyszukiwarka standardów”

Przypominamy o udostępnionej przez PIBR „Wyszukiwarce 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.

W „Wyszukiwarce” jest dodany okres „**31.12.2019 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 43 Alerty. Każdy poświęcony był jednemu standardowi badania.

Wszystkie dotychczas opublikowane Alerty zamieszczone są [tutaj](#).

Nowe Alerty KSB!

Kontynuując dobrą praktykę wspierania biegłych rewidentów przy przeprowadzaniu badań sprawozdań finansowych, Komisja ds. standaryzacji usług udostępniła aktualizację pięciu Alertów (nr 37 – 41) poświęconych zmienionym standardom badania z grupy 7, tj. KSB 700 (Z), KSB 701, KSB 705 (Z), KSB 706 (Z), KSB 720 (Z). Standardy te po raz pierwszy miały zastosowanie do badania sprawozdań finansowych za 2018 r.

Ponadto zostały opracowane dwa nowe Alerty związane z ostatnimi z pakietu siedmiu standardów związanych ze zmienioną sprawozdawczością z badania: nr 42 (KSB 260 (Z)) oraz nr 43 (KSB 570 (Z)).

Niezmiennie zachęcamy do śledzenia najczęściej pojawiających się pytań i odpowiedzi dotyczących stosowania zmienionych standardów badania. Dostępne są one w dziale [Najczęściej zadawane pytania \(sekcja STANDARDY BADANIA – SPRAWOZDAWCZOŚĆ\)](#).

¹⁵ Pod tym adresem internetowym można znaleźć także inne wzory odpowiednich formularzy.

7.4 Inne narzędzia wspomagające badanie

Przewodnik MSB-procedury

Przypominamy, że 12 grudnia 2017 r. został udostępniony „**Przewodnik MSB – procedury. Wydanie II**”.

Celem opracowania było wsparcie biegłych rewidentów w badaniu sprawozdań finansowych według nowych dla biegłych rewidentów (w tamtym okresie) 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 z firmami z sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Materiał należy traktować jako ogólne wytyczne, a korzystanie z „Przewodnika” nie zastąpi znajomości i stosowania standardów badania. Wykorzystując przedstawiony w przewodniku indeks i programy badania, użytkownik zyskuje uporządkowaną dokumentację badania, sporządzoną w sprawdzony i zweryfikowany sposób.

Pamiętaj!

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

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

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

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

Uwaga:

Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki zostało zaktualizowane. Aktualizacja wynikała m.in. ze zmiany brzmienia KSB. Z nową treścią oświadczenia można zapoznać się w [załączniku nr 4](#) do niniejszego Alertu.

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

Uwaga:

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

Do czasu zaktualizowania i udostępnienia zmienionego opracowania biegli rewidenci korzystający z II wydania „Przewodnika MSB – procedury” powinni we własnym zakresie wprowadzić niezbędne zmiany i dostosowania.

KOMPAS 2

18 września 2018 r. uruchomiliśmy **Kompas 2** – bezpłatne narzędzie wspomagające badanie zgodne z MSB.

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

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

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

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

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

Uwaga:

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

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

8. Praktyczne wskazówki IFAC i innych organizacji

Kolejną formą pomocy w stosowaniu międzynarodowych standardów są udostępnione 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),

17 lipca 2018 r. IFAC opublikował **czwarte wydanie** „Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek”¹⁶. Poprzednie wydanie, przetłumaczone przez PIBR na język

¹⁶ „Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium-Sized Entities”.

polski, 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 obowiązkach biegłego rewidenta dotyczących innych informacji. Opracowanie, o którym można przeczytać [na stronie internetowej](#), zostanie przetłumaczone na język polski.

- [Wskazówki](#) dotyczące efektywnego stosowania ISA (MSB),
- [Przewodnik wdrażania kontroli jakości](#) w małych i średnich firmach audytorskich,
- [Wskazówki](#) dotyczące efektywnego stosowania ISQC 1 (MSKJ 1).

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.

W 2019 r. wśród nowych stanowisk UKNF został opublikowany dokument „*Dobre praktyki dotyczące zasad powołania, składu i funkcjonowania komitetu audytu*” (więcej informacji na ten temat można znaleźć pod adresem: https://www.knf.gov.pl/dla_ryнку/ustawa_o_biegłych_rewidentach/stanowiska_UKNF?articleId=67709&p_id=18).

Uwagę biegłych rewidentów współpracujących z emitentami, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym na terytorium Unii Europejskiej, zwracamy na komunikat UKNF ws. regulacyjnych standardów technicznych raportowania ESEF, który można pobrać pod adresem: https://www.knf.gov.pl/o_nas/komunikaty?articleId=68068&p_id=18.

Pamiętaj:

W związku ze zmianami ustawy o biegłych rewidentach, od 1 stycznia 2020 r. wszystkich niezbędnych informacji dotyczących nadzoru publicznego nad działalnością firm audytorskich oraz wykonywaniem zawodu przez biegłych rewidentów należy szukać na stronie internetowej Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego pod adresem: <https://pana.gov.pl/>.

10. Co przed nami w zakresie badania?

Co przed nami w perspektywie 2020 r.?

Zmiana międzynarodowych standardów, które będą objęte procesem wdrożenia:

- **MSB 540 (zmieniony)**¹⁷,

¹⁷ ISA 540 (Revised) „Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures and Conforming and consequential amendments to other international standards”.

- **MSB 315 (zmieniony)**¹⁸,
- **nowy Handbook 2018**¹⁹, który zawiera ujednolicone najnowsze brzmienie wszystkich międzynarodowych standardów (w tym wprowadzone tzw. zmiany uzgadniające²⁰ do standardów wynikające ze zmian MSB 250 (Z)).

Jednolity europejski format elektroniczny (ang. European Single Electronic Format, ESEF)

Komisja Europejska podjęła decyzję o raportowaniu w jednolitym europejskim formacie elektronicznym (ang. European Single Electronic Format, ESEF). Zmiana ta wymaga od emitentów, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu **na rynku regulowanym UE**, sporządzania **skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnych z MSR** w formacie XBRL (Inline eXtensible Business Reporting Language). Wprowadzenie iXBRL oznacza w praktyce konieczność opatrzenia poszczególnych pozycji sprawozdań finansowych specjalnymi znacznikami XBRL według ustalonej przez ESMA taksonomii. Nowe regulacje będą miały zastosowanie do **sprawozdań finansowych sporządzanych za okresy rozpoczynające się od 1 stycznia 2020 r.** Wybrane podstawowe części sprawozdania finansowego, takie jak: sprawozdanie z sytuacji finansowej, sprawozdanie z zysków lub strat i całkowitych dochodów, sprawozdanie z przepływów pieniężnych, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym – będą szczegółowo znakowane. Ponadto, **począwszy od 1 stycznia 2022 r.** informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego będzie także zbiorowo znakowana. Więcej na ten temat można przeczytać pod adresem: https://www.knf.gov.pl/dla_ryнку/ESEF.

11. Załączniki

3. [Załącznik nr 1](#) – Informacje na temat najważniejszych zmian w ustawie o biegłych rewidentach.
4. [Załącznik nr 2](#) – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2019 r. lub później.
5. [Załącznik nr 3](#) – Praktyczne przykłady sprawozdań z badania.
6. [Załącznik nr 4](#) – Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki.

Warszawa, 11 lutego 2020 r.

¹⁸ ISA 315 (Revised) „Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement and Proposed Consequential and Conforming Amendments to Other ISAs”.

¹⁹ „2018 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”.

²⁰ ang. conforming amendments.

Załącznik nr 1

Informacje na temat najważniejszych zmian w ustawie o biegłych rewidentach

W 2019 roku nastąpiła istotna zmiana przepisów ustawy o biegłych rewidentach. 21 sierpnia 2019 r. została opublikowana ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1571) („ustawa zmieniająca”). Ustawa zmieniająca weszła w życie 5 września 2019 r. (po 14 dniach od jej ogłoszenia). Większość zmienionych przepisów ustawy o biegłych rewidentach weszła w życie 1 stycznia 2020 r.

Na stronie internetowej PIBR, w zakładce „Prawo i standardy/Regulacje krajowe” w sekcji „Ustawy”, można również znaleźć ujednolicony tekst ustawy oraz ustawę zmieniającą.

W celu ułatwienia zapoznania się z najważniejszymi postanowieniami ustawy zmieniającej PIBR przygotowała dwa opracowania, udostępnione w e-Bibliotece:

- „Miniprzewodnik – znowelizowana ustawa o biegłych rewidentach”;
- „Zmiany do ustawy o biegłych rewidentach”.

Opracowania zawierają podsumowanie wszystkich najważniejszych zmian, w tym dotyczących pracy organów samorządu, wskazanie tych obszarów działalności, w których zmiany nie mają miejsca, nowych obowiązków biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz terminów wejścia w życie zmienionych przepisów znowelizowanej ustawy o biegłych rewidentach.

Podsumowanie najważniejszych zmian:

– Zmiany dotyczące nadzoru publicznego

- Likwidacja Komisji Nadzoru Audytowego i powołanie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (PANA).
- PANA będzie m.in.:
 - * nadzorowała wszystkie firmy audytorskie i biegłych rewidentów w związku ze świadczeniem usług atestacyjnych i pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu,
 - * przeprowadzała kontrole, w tym kontrole tematyczne lub doraźne (eksperti, język polski dokumentacji),
 - * prowadziła postępowania wyjaśniające, dochodzenia dyscyplinarne oraz kierowała sprawy do sądu okręgowego,
 - * prowadziła postępowania administracyjne za naruszenie przepisów ustawy o biegłych rewidentach lub rozporządzenia nr 537/2014 (rozszerzony katalog naruszeń),

- * prowadziła listę firm audytorskich (wzrost opłaty za wpis; warunkiem rozpatrzenia wniosku o skreślenie będzie przekazanie w postaci elektronicznej dokumentacji systemu wewnętrznej kontroli jakości i zleceń).
- Nowe zadania PANA – podejmowanie działań służących prawidłowemu funkcjonowaniu rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich, mających na celu rozwój tego rynku oraz jego konkurencyjności, wspieranie rozwoju innowacyjności oraz działania edukacyjne i informacyjne.

– Zmiany dotyczące zadań samorządu PIBR

- Ograniczony został katalog zadań zleconych PIBR w ramach nadzoru publicznego:
 - * ustanawianie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów kontroli jakości oraz zasad etyki zawodowej,
 - * kontrola realizacji obowiązków w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego (ODZ) i związane z tym postępowania dyscyplinarne.

Tylko te zadania będą finansowane przez PANA.

- Zmiany dotyczące organów PIBR: likwidacja Krajowej Komisji Nadzoru oraz zmniejszenie liczebności członków: Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, Krajowego Sądu Dyscyplinarnego (KSD) oraz zastępców Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego (KRD).
- Ograniczenie spraw objętych postępowaniami dyscyplinarnymi prowadzonymi przez KRD (ODZ i przewinienia inne niż w sprawach prowadzonych przez PANA) oraz w związku z tym ograniczenie spraw objętych postępowaniami przez KSD.

– Zmiany w działalności firm audytorskich i wykonywaniu zawodu biegłego rewidenta

- Opłata z tytułu nadzoru w całości będzie stanowić przychód PANA
 - * rozszerzenie podstawy jej naliczenia,
 - * nowe stawki,
 - * obowiązek przekazywania prognoz przychodów.¹
- Zmiany dotyczące sprawozdawczości rocznej firm audytorskich i innych obowiązków informacyjnych (rozszerzony zakres sprawozdawczości; informacje dotyczące m.in. badań JZP oraz działalności firmy i jej sieci w zakresie potrzebnym do monitorowania jakości i konkurencji na rynku).
- Zmiany dotyczące przedmiotu działalności firm audytorskich (dodanie ust. 2 a w art. 47 zapisu o treści „zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu”).

¹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Znane są już zasady wnoszenia opłaty za nadzór oraz wysokość stawki na 2020 rok”.

- System wewnętrznej kontroli jakości – rozszerzenie wymogów w tym zakresie na usługi atestacyjne inne niż badanie oraz na usługi pokrewne.
- Dokumentacja klienta – rozszerzenie o:
 - * listę usług wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta, w tym usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych,
 - * akta tych zleceń.
- Obowiązek zamknięcia akt zleceń usług atestacyjnych i pokrewnych nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z wykonania tych usług, a także obowiązek przechowywania tych akt przez okres co najmniej 5 lat.
- Językiem dokumentacji jest język polski (system wewnętrznej kontroli jakości oraz dokumentacja klienta, w tym akta badania, z pewnymi wyjątkami).
- Inne wymogi, które zostały rozciągnięte na wszelkie usługi atestacyjne oraz usługi pokrewne:
 - * ustalenie wynagrodzenia,
 - * obowiązek działania w interesie publicznym i przestrzegania zasad etyki zawodowej,
 - * tajemnica zawodowa,
 - * zawiadomienie o przyjęciu lub udzieleniu korzyści majątkowej lub osobistej funkcjonariuszowi publicznemu.
- Sprawozdanie z badania (wszystkie w postaci elektronicznej oraz możliwość modyfikacji opinii biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową).
- Rozwiązanie umowy o badanie – informacja do PANA.

Zmiana modelu nadzoru nad firmami audytorskimi

1 stycznia 2020 r. realizację swoich zadań nadzorczych, w tym prowadzenie listy firm audytorskich, rozpoczęła Polska Agencja Nadzoru Audytowego (PANA).

12 września 2019 r. wszedł w życie art. 12 ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw, zgodnie z którym został utworzony nowy organ nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi PANA. PANA jest państwową osobą prawną wchodzącą w skład sektora finansów publicznych. Do końca 2019 r. były prowadzone działania przygotowawcze i organizacyjne niezbędne do rozpoczęcia przez PANA realizacji zadań merytorycznych z zakresu nadzoru publicznego.

PANA będzie wykonywała zadania dotychczas realizowane przez Komisję Nadzoru Audytowego. Przejęła też część zadań samorządu biegłych rewidentów. Do głównych zadań Agencji należy: przeprowadzanie kontroli planowych, doraźnych i tematycznych, dochodzeń dyscyplinarnych oraz postępowań administracyjnych w zakresie badań ustawowych, usług atestacyjnych innych niż badania ustawowe oraz usług pokrewnych objętych krajowymi standardami wykonywania zawodu, zarówno w firmach audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego, jak i w firmach audytorskich badających jednostki inne niż jednostki zainteresowania publicznego.

Od 1 stycznia 2020 r. PANA prowadzi również listę firm audytorskich, dokonuje wpisów i skreśleń firm audytorskich.² W związku z tym firmy audytorskie powinny przekazywać już wszystkie informacje związane z aktualizacją danych ujawnionych na tej liście do PANA.

Wszystkie informacje na temat działalności PANA oraz listę firm audytorskich można znaleźć na stronie internetowej PANA pod adresem: <https://pana.gov.pl/>.

Z dniem 31 grudnia 2019 r. zakończyła swoją działalność Komisja Nadzoru Audytowego oraz Krajowa Komisja Nadzoru.

² Poprzednio lista firm audytorskich była prowadzona przez KRBR. W kompetencjach KRBR nadal pozostało prowadzenie rejestru biegłych rewidentów.

Załącznik nr 2

Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2019 r. lub później

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

PAMIĘTAJ!

Od 01.01.2020 r. obowiązuje już tylko jeden pakiet KSB. Do badania sprawozdania finansowego za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2019 r. lub później, jak również za lata wcześniejsze, np. 2018 czy 2017 rok, zastosowanie będzie miał ten sam jeden pakiet standardów z uchwały nr 3430/52a/2019.

Przeprowadzając badanie pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy **kończące się dnia 31 grudnia 2019 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”:

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 zleceń badania”,
3. KSB 220 w brzmieniu MSB 220 – „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”,
4. KSB 230 w brzmieniu MSB 230 – „Dokumentacja badania”,
5. KSB 240 w brzmieniu MSB 240 – „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”,
6. KSB 250 (Z) w brzmieniu MSB 250 (zmienionego) – „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”, **UWAGA: Brzmienie tego KSB uległo istotnej zmianie w stosunku do poprzedniej wersji,**
7. KSB 260 (Z) w brzmieniu MSB 260 (zmienionego) – „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”,
8. KSB 265 w brzmieniu MSB 265 – „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”,
9. KSB 300 w brzmieniu MSB 300 – „Planowanie badania sprawozdania finansowego”,
10. KSB315 (Z) w brzmieniu MSB 315 (zmienionego) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”,
11. KSB 320 w brzmieniu MSB 320 – „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”,

12. KSB 330 w brzmieniu MSB 330 – „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”,
13. KSB 402 w brzmieniu MSB 402 – „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej”,
14. KSB 450 w brzmieniu MSB 450 – „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”,
15. KSB 500 w brzmieniu MSB 500 – „Dowody badania”,
16. KSB 501 w brzmieniu MSB 501 – „Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji”,
17. KSB 505 w brzmieniu MSB 505 – „Potwierdzenia zewnętrzne”, stanowiący załącznik nr 1.17;
18. KSB 510 w brzmieniu MSB 510 – „Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe”,
19. KSB 520 w brzmieniu MSB 520 – „Procedury analityczne”,
20. KSB 530 w brzmieniu MSB 530 – „Próbkowanie”,
21. KSB 540 w brzmieniu MSB 540 – „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień”,
22. KSB 550 w brzmieniu MSB 550 – „Strony powiązane”,
23. KSB 560 w brzmieniu MSB 560 – „Późniejsze zdarzenia”,
24. KSB 570 (Z) w brzmieniu MSB 570 (zmienionego) – „Kontynuacja działalności”,
25. KSB 580 w brzmieniu MSB 580 – „Pisemne oświadczenia”,
26. KSB 600 w brzmieniu MSB 600 – „Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”,
27. KSB 610 (Z) w brzmieniu MSB 610 (zmienionego w 2013 r.) – „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”, **UWAGA: Brzmienie tego dokumentu uległo istotnej zmianie w stosunku poprzedniej wersji,**
28. KSB 620 w brzmieniu MSB 620 – „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta”,
29. KSB 700 (Z) w brzmieniu MSB 700 (zmienionego) – „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”,
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. KSB 706 (Z) w brzmieniu MSB 706 (zmienionego) – „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
33. KSB 710 w brzmieniu MSB 710 – „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe”,

-
34. KSB 720 (Z) w brzmieniu MSB 720 (zmienionego) – „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

Stosując Krajowe Standardy Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania należy brać pod uwagę:

1. „Przedmowę do dokumentów międzynarodowych standardów kontroli jakości, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych”,
2. „Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych” – **UWAGA: Brzmienie tego dokumentu uległo istotnej zmianie w stosunku poprzedniej wersji.**

Załącznik nr 3

Praktyczne przykłady sprawozdań z badania

Przykłady zamieszczone w tej części Alertu zostały opracowane na podstawie poniżej wymienionych **przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania**, stanowiących załączniki do uchwały nr 3430/52a/2019 (w niezmiennym brzmieniu w stosunku do poprzedniej 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 2.1 do 2.10 do uchwały nr 3430/52a/2019**:

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

PAMIĘTAJ!

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

Przypominamy, że **przykłady ilustrujące** sprawozdania z badania, będące załącznikami o nr od 2.1 do 2.10 do uchwały nr 3430/52a/2019 **mają uniwersalny charakter i w związku z tym powinny zostać odpowiednio dostosowane** do okoliczności konkretnego zlecenia badania. Biegli rewidenci **stosują przykłady** ilustrujące sprawozdanie z badania **przy uwzględnieniu założeń** opisanych w każdym z przykładów. W celu uwzględnienia wszystkich okoliczności danego zlecenia badania biegły rewident w niektórych sytuacjach powinien skorzystać

z więcej niż tylko jednego przykładu, np. jeżeli w badanej jednostce powołana została rada nadzorcza, biegły rewident powinien posłużyć się zapisami pochodzącymi z przykładu, w którym takie założenie jest przyjęte. Aby ułatwić to zadanie przygotowaliśmy **praktyczne przykłady** zawierające wszystkie elementy sprawozdań z badania.

Praktyczne przykłady sprawozdań z badania, opracowane na potrzeby Alertu:

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

Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

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

Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego sprawozdania finansowego [ABC Sp. z o.o.] (Spółka), które składa się z wprowadzenia do sprawozdania finansowego bilansu sporządzonego na dzień 31 grudnia 2019 r. oraz rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2019 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 2019 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 – t.j. Dz. U. z 2019 r. p. 351, z późn. zm.) oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Spółkę przepisami prawa oraz umową/statutem Spółki;¹
- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy o rachunkowości.

¹ Zmiana ustawy o biegłych rewidentach doprecyzowała, że opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną (art. 83 ust. 5).

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm. (KSB) oraz stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Ustawa o biegłych rewidentach – t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1421, 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 / uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów² 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 działalności³

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 2019 r. oraz że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notcie xx, powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notcie, 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.

Kluczowe sprawy badania

<Uwaga! **KSB 701** „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” dotyczy badania szerszego kręgu jednostek niż tylko JZP i ma zastosowanie także do sporządzenia sprawozdania z badania sprawozdań finansowych jednostek, których papiery wartościowe notowane są na takich rynkach, jak NewConnect i Catalyst. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Stanowisko KNA dotyczące

2 Uwaga! Po zapoznaniu się ze znajdującymi się w pkt. 3.3 niniejszego Alertu wyjaśnieniami dotyczącymi momentu rozpoczęcia stosowania nowego Kodeksu etyki wybierz właściwą uchwałę Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.

3 Więcej informacji na ten temat znajduje się w „Alertcie Specjalnym. Badanie 2018 r.” w pkt. 4.1 „Kontynuacja działalności”.

stosowania KSB 701”. Zapisy w sprawozdaniu z badania, spełniające wymogi KSB 701 można znaleźć w przykładowym sprawozdaniu z badania znajdującym się w załączniku nr 3.2 do niniejszego Alertu w sekcji pt. „Kluczowe sprawy badania”.>

Inna sprawa⁴

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 2018 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 2019 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

Naszym celem jest 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.⁵

⁴ Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

⁵ 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.

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

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

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

<Jeżeli klient jest „jednostką notowaną na giełdzie”, w kontekście wyjaśnień zawartych w ww. aktualności pt. „Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701”, której papiery wartościowe notowane są na takich rynkach, jak NewConnect i Catalyst, pamiętaj o uwzględnieniu w treści tej części sprawozdania z badania zapisów dotyczących wypełnienia dodatkowych obowiązków biegłego rewidenta (patrz – paragraf 40.b) i 40.c) KSB 700 (Z). Treść przykładowego zapisu na ten temat została zaprezentowana w przypisie dolnym.>⁶

⁶ 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.

<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^{7, 8}

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Spółki za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2019 r. (sprawozdanie z działalności)

Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej

Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania z działalności zgodnie z przepisami prawa. Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie z działalności Spółki spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości⁹.

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 rachunkowości¹⁰,
- 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.¹¹

Spośród spraw przekazywanych Radzie Nadzorczej ustaliliśmy te, 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.

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

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

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

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

9 lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

10 lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

11 Jeżeli stwierdzono, należy podać, na czym polegają.

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 2018 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

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

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że 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 szarym tle jest przedstawione umiejscowienie poszczególnych elementów sprawozdania z badania lub zapisy (informacje), o ile mają one zastosowanie w okolicznościach danego zlecenia badania.
- Tekst oznaczony kolorem zielonym zwraca uwagę na zapisy, które wymagają odpowiedniej zmiany w przypadku wyrażenia opinii innej niż opinia bez zastrzeżeń.

Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

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

Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego sprawozdania finansowego [ABC S.A.] (Spółka), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 2019 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 2019 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 2019 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;¹
- 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 – t.j. Dz. U. z 2019 r. p. 351, z późn. zm.).

¹ Zmiana ustawy o biegłych rewidentach doprecyzowała, że opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną (art. 83 ust. 5).

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

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania, przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm. („KSB”) oraz stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Ustawa o biegłych rewidentach – t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1421, 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 / uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów² 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 działalności³

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 2019 r. oraz że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notcie xx, powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce, świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w tej sprawie.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego⁴

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.

2 Uwaga! Po zapoznaniu się ze znajdującymi się w pkt. 3.3 niniejszego Alertu wyjaśnieniami dotyczącymi momentu rozpoczęcia stosowania nowego Kodeksu etyki wybierz właściwą uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.

3 Więcej informacji na ten temat znajduje się w „Alercie Specjalnym. Badanie 2018 r.” w pkt. 4.1 „Kontynuacja działalności”.

4 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.

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 i 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 badania⁵

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 2018 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 2019 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 oraz wyniku finansowego Spółki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz obowiązującymi Spółkę przepisami prawa i statutem, a także za kontrolę wewnętrzną, którą Zarząd uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

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.

⁵ Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje odnieść się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

Naszym celem jest 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.⁶

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;
- 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 podawać 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.

⁶ 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.

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.⁷

Spośród spraw przekazywanych Radzie Nadzorczej ustaliliśmy te, 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 działalności⁸

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Spółki za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2019 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 Roczny⁹ za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2019 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 rachunkowości¹⁰.

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

⁷ Patrz – paragraf 40.b KSB 700 (Z).

⁸ Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności.

⁹ w przypadku, gdy jednostka wydaje tzw. raport roczny zawierający między innymi zbadane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie z badania.

¹⁰ lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

oraz czy jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym. Ponadto jesteśmy zobowiązani do poinformowania, czy Spółka sporządziła oświadczenie na temat informacji niefinansowych, oraz wydania opinii, czy Spółka w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego zawarła wymagane informacje. Sprawozdanie z działalności Spółki uzyskaliśmy przed datą niniejszego sprawozdania z badania, a Raport Roczny będzie dostępny po tej dacie. W przypadku, kiedy stwierdzimy istotne zniekształcenie w Raporcie Rocznym, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym Radę Nadzorczą Spółki.

Opinia o sprawozdaniu z działalności

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

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości¹¹ 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 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.¹²

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

¹¹ lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

¹² Jeżeli stwierdzono, należy podać, na czym polegają.

sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Spółki i jej spółek zależnych w badanym okresie, zostały wymienione w nocy xx sprawozdania z działalności Spółki.¹³

Wybór firmy audytorskiej

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>*

¹³ 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.

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

Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

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

Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, z jednostką dominującą [ABC S.A.](Jednostka dominująca) (Grupa), które składa się z wprowadzenia do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, skonsolidowanego bilansu sporządzonego na dzień 31 grudnia 2019 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 2019 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 2019 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 – t.j. Dz. U. z 2019 r. p. 351, 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.¹

¹ Zmiana ustawy o biegłych rewidentach doprecyzowała, że opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną (art. 83 ust. 5).

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania, przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm. (KSB) oraz stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Ustawa o biegłych rewidentach – t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1421, 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 / uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów² 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 działalności³

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 2019 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 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.

Kluczowe sprawy badania

<Uwaga! KSB 701 – „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” dotyczy badania szerszego kręgu jednostek niż tylko JZP i ma zastosowanie także do sporządzenia sprawozdania z badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek, których papiery wartościowe notowane są na takich rynkach, jak NewConnect i Catalyst. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Stanowisko KNA

2 Uwaga! Po zapoznaniu się ze znajdującymi się w pkt. 3.3 niniejszego Alertu wyjaśnieniami dotyczącymi momentu rozpoczęcia stosowania nowego Kodeksu etyki wybierz właściwą uchwałę Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.

3 Więcej informacji na ten temat znajduje się w „Alertcie Specjalnym. Badanie 2018 r.” w pkt. 4.1 „Kontynuacja działalności”.

dotyczące stosowania KSB 701”. Zapisy w sprawozdaniu z badania, spełniające wymogi KSB 701, można znaleźć w przykładowym sprawozdaniu z badania, znajdującym się w załączniku nr 3.4 do niniejszego Alertu w sekcji pt. „Kluczowe sprawy badania”.>

Inna sprawa⁴

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy za rok zakończony 31 grudnia 2018 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 2019 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 oraz 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

Naszym celem jest 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.⁵

⁴ Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

⁵ 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.

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 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 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 podawać 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 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.

<Jeżeli klient – jednostka dominująca – jest „jednostką notowaną na giełdzie”, w kontekście wyjaśnień zawartych w ww. aktualności pt. „Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701”, której papiery wartościowe notowane są na takich rynkach, jak NewConnect i Catalyst, pamiętaj o uwzględnieniu w treści tej części sprawozdania z badania

zapisów dotyczących wypełnienia dodatkowych obowiązków biegłego rewidenta (patrz – paragraf 40.b) i 40.c) KSB 700 (Z). Treść przykładowego zapisu na ten temat została zaprezentowana w przypisie dolnym.>⁶

<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^{7, 8}

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Grupy za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2019 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 rachunkowości⁹.

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 rachunkowości¹⁰,

⁶ Składamy Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a tam, gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.

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

⁷ Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności.

⁸ W związku z interpretacją pojęcia „jednostka notowana na giełdzie” pamiętaj o odpowiednim zastosowaniu par. 21 a) KSB 720 (Z) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

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

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

⁹ lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

¹⁰ lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

- 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.¹¹

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 2018 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 sporządzonego 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 sporządzonego w postaci elektronicznej pamiętaj o zbieżności tej daty z datą złożenia kwalifikowanego podpisu elektronicznego>*

¹¹ Jeżeli stwierdzono, należy podać, na czym polegają.

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

Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

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

Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, w której jednostką dominującą jest [ABC S.A.] (Jednostka dominująca) (Grupa) zawierające skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 2019 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 2019 r. oraz informację dodatkową zawierającą opis przyjętych zasad rachunkowości i inne informacje objaśniające „skonsolidowane sprawozdanie finansowe”).

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

- przedstawia rzetelny i jasny obraz skonsolidowanej sytuacji majątkowej i finansowej Grupy na dzień 31 grudnia 2019 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.¹

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

¹ Zmiana ustawy o biegłych rewidentach doprecyzowała, że opinia biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową, może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną (art. 83 ust. 5).

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania, przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm. (KSB) oraz stosownie do ustawy z dn. 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Ustawa o biegłych rewidentach – t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1421, 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 / uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów² 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 działalności³

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 2019 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 Jednostki dominującej do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego⁴

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.

2 Uwaga! Po zapoznaniu się ze znajdującymi się w pkt. 3.3 niniejszego Alertu wyjaśnieniami dotyczącymi momentu rozpoczęcia stosowania nowego Kodeksu etyki wybierz właściwą uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.

3 Więcej informacji na ten temat znajduje się w „Alercie Specjalnym. Badanie 2018 r.” w pkt 4.1 „Kontynuacja działalności”.

4 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.

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 i 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 badania⁵

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy za rok zakończony 31 grudnia 2018 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 2019 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 oraz wyniku finansowego Grupy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, zatwierdzonymi przez Unię Europejską, przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości oraz obowiązującymi Grupę przepisami prawa i statutem, a także za kontrolę wewnętrzną, którą Zarząd Jednostki dominującej uznaje za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

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.

⁵ Zgodnie z par. 13 KSB 710 o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby skonsolidowane sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Ustawa o rachunkowości – t.j. Dz. U. z 2019 r. p. 351, z późn. zm.). Członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Naszym celem jest 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.⁶

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

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

- identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywu, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej;
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosowanej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Grupy;
- 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 podawać 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

⁶ 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.

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.⁷

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

<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 działalności⁸

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Grupy za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2019 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 2019 r. (Raport roczny)⁹ (razem Inne informacje).

Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej

⁷ Patrz – paragraf 40.b KSB 700 (Z).

⁸ Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności.

⁹ W przypadku, gdy jednostka wydaje tzw. raport roczny, zawierający między innymi zbadane skonsolidowane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie z badania.

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 rachunkowości¹⁰.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

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

Sprawozdanie z działalności Grupy uzyskaliśmy przed datą niniejszego sprawozdania z badania, a Raport Roczny będzie dostępny po tej dacie¹¹. W przypadku, kiedy stwierdzimy istotne zniekształcenie w Raporcie Rocznym, jesteśmy zobowiązani poinformować o tym Radę Nadzorczą Jednostki dominującej.¹²

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 rachunkowości¹³ 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.¹⁴

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

¹⁰ lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

¹¹ j.w.

¹² j.w.

¹³ lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

¹⁴ Jeżeli stwierdzono, należy podać, na czym polegają.

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. Usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Grupy w badanym okresie, zostały wymienione w nocie xx sprawozdania z działalności Grupy.¹⁵

Wybór firmy audytorskiej

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>*

¹⁵ Jeżeli w sprawozdaniu z działalności Grupy lub w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym nie zostały ujawnione wszelkie usługi, poza badaniem ustawowym, które świadczył biegły rewident lub firma audytorska na rzecz badanej Jednostki dominującej lub jednostki(-ek) przez nią kontrolowanej(-ych), wówczas mamy obowiązek wskazać je w sprawozdaniu z badania.

Załącznik nr 4

Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki uzyskiwane na zakończenie badania

Załącznik nr 1 do MSB 580 „Pisemne oświadczenia” wskazuje, w jakich MSB zawarte są szczególne wymagania dotyczące pisemnych oświadczeń (poniżej):

MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw” – paragraf 39.

MSB 250 (Z) „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego” – paragraf 17.

MSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania” – paragraf 14.

MSB 501 „Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji” – paragraf 12.

MSB 540 „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień” – paragraf 22.

MSB 550 „Strony powiązane” – paragraf 26.

MSB 560 „Późniejsze zdarzenia” – paragraf 9.

MSB 570 (Z) „Kontynuacja działalności” – paragraf 16(e).

MSB 710 „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe” – paragraf 9.

MSB 720 (Z) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji” – paragraf 13(c).

Uwaga! Poniżej wskazane punkty są jedynie przykładowymi zapisami. Treść oświadczenia nie stanowi zamkniętego katalogu zagadnień. Należy każdorazowo dokonać pogłębionej analizy, które zapisy są odpowiednie dla przeprowadzanego badania, oraz rozważyć, czy w pisemnym oświadczeniu nie powinny zostać ujęte dodatkowe, w tym spośród powyżej wskazanych, kwestie.

OŚWIADCZENIE KIEROWNIKA JEDNOSTKI

Nazwa i adres firmy audytorskiej

Imię i nazwisko kluczowego biegłego
rewidenta przeprowadzającego badanieData zakończenia badania, sporządzenia
sprawozdania z badania¹

Niniejsze oświadczenie składamy w związku z przeprowadzonym przez

(nazwa firmy audytorskiej)

na podstawie umowy numer

(numer umowy o badanie)

z dnia

(data umowy o badanie)

badaniem sprawozdania finansowego

(nazwa badanej jednostki)

zwanej dalej „Jednostką”, mającym na celu wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe, zwane dalej „sprawozdaniem finansowym”, przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej na dzień 31 grudnia 201X r. oraz wyniku finansowego za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej², a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości, oraz że zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych i jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Jednostkę przepisami prawa i postanowieniami jej *statutu/umowy*.

¹ Data oświadczenia powinna być możliwie bliska dacie sprawozdania z badania, nie może być późniejsza od niej (porównaj z par. 14 KSB 580).

² Należy wpisać odpowiednio: zawartymi w ustawie o rachunkowości lub w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej.

Potwierdzamy, że:

1. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w sposób zapewniający porównywalność przez zastosowanie jednolitych zasad rachunkowości we wszystkich prezentowanych okresach, jakie zostały przez nas przyjęte w aktualnej polityce rachunkowości.
2. Jesteśmy odpowiedzialni za prawidłowość ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Odpowiedzialność ta obejmuje: zaprojektowanie, wdrożenie i zapewnienie działania kontroli wewnętrznej związanej ze sporządzeniem oraz rzetelną prezentacją sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, dobór oraz zastosowanie odpowiednich zasad rachunkowości, a także dokonywanie szacunków księgowych stosownych do zaistniałych okoliczności.
3. Wszystkie transakcje i zdarzenia dotyczące badanego okresu, które powinny zostać ujęte, zostały ujęte i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.
4. Wszystkie późniejsze zdarzenia, które nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego, które wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.
5. Znaczące założenia przyjęte przez nas przy ustalaniu szacunków księgowych, w tym wycenianych według wartości godziwej, są racjonalne.
6. Zapewniliśmy przeprowadzenie weryfikacji przyjętych do stosowania stawek amortyzacyjnych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. W naszej ocenie przyjęte i stosowane stawki amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych odpowiadają okresowi ich ekonomicznej użyteczności.
7. Korzystając z najlepszych w naszym mniemaniu szacunków, opartych na rozsądnych i uzasadnionych założeniach i prognozach, zapewniliśmy przeprowadzenie przeglądu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych pod kątem ich użytkowania i umorzenia na wypadek zaistnienia zdarzeń lub zmiany okoliczności powodujących, że nie udałoby się odzyskać wartości księgowej tych aktywów. Na tej podstawie stwierdziliśmy, że nie są konieczne korekty z tego tytułu w sprawozdaniu finansowym.
8. Przedstawiliśmy Państwu wszystkie stosowane przez Jednostkę warunki sprzedaży, w tym prawa zwrotu lub korekty ceny.
9. Relacje i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości³.
10. Na dzień niniejszego pisma nie są nam znane zagrożenia dla kontynuowania działalności przez Jednostkę, w niezmnieszonej istotnie zakresie w ciągu co najmniej 12 najbliższych miesięcy od dnia bilansowego.
11. Dokonano kompletnych i prawidłowych odpisów aktualizujących wartość zapasów do ich prognozowanej ceny sprzedaży. Wszystkie zapasy stanowiły własność Jednostki i nie zawierały żadnych pozycji wziętych w komis lub sprzedanych klientom.

³ lub odpowiednio Międzynarodowych Standardów Rachunkowości/Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

12. Sądzymy, że wszystkie koszty zaliczone do czynnych rozliczeń międzyokresowych związane są z przychodami, które będą realizowane w następnych okresach obrotowych.
13. W naszej ocenie nie zachodzi konieczność tworzenia dodatkowych, poza ujętymi w sprawozdaniu finansowym, rezerw na koszty, jakie mogą być poniesione na skutek zobowiązań z tytułu korzystania z naturalnego środowiska.
14. W naszej ocenie nie zachodzi konieczność tworzenia dodatkowych, poza ujętymi w sprawozdaniu finansowym, rezerw na koszty, jakie mogą być poniesione na skutek możliwości lub braku możliwości wywiązania się ze sprzedaży.
15. Ujawniliśmy Państwu charakter i cel gospodarczy wszystkich istotnych, nieodzwoiercedlonych w bilansie umów w zakresie niezbędnym do oceny ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy Jednostki.
16. Koszty aktywowanych prac rozwojowych nie zawierają żadnych kosztów, które powinny zostać odniesione w wynik finansowy okresu.
17. Jednostka wywiązała się ze wszystkich postanowień zawartych umów, których niespełnienie mogłoby wpłynąć na sprawozdanie finansowe.
18. Według naszej najlepszej wiedzy i przekonania w okresie objętym sprawozdaniem finansowym Jednostka przestrzegała wszystkich obowiązujących ją przepisów prawa i regulacji oraz warunków zawartych umów.
19. Jesteśmy odpowiedzialni za określenie i zapewnienie odpowiedniego poziomu odpisów aktualizujących wartość należności, jak również za oszacowanie tych kwot. Uważamy, że wartość utworzonych odpisów jest odpowiednia, by pokryć należności, oceniane w chwili obecnej jako nieściągalne.
20. Inwentaryzacja aktywów i pasywów została przeprowadzona w zakresie, terminach i z częstotliwością przewidzianą w ustawie o rachunkowości, a stwierdzone różnice rozliczono w księgach rachunkowych badanego okresu.
21. Przekazaliśmy Państwu kompletne informacje na temat spraw sądowych w toku, w których Jednostka jest stroną (zarówno jako pozwany, jak i pozywający). Wszelkie okoliczności dotyczące oszacowania ryzyka z tym związanego zostały biegłemu rewidentowi ujawnione. Korzystając z najlepszych w naszym mniemaniu szacunków, dokonaliśmy oceny ww. kwestii i odpowiednio ujęliśmy je w sprawozdaniu finansowym. Do dnia podpisania niniejszego pisma nie zaistniały zmiany w zakresie spraw sądowych i spornych, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.
22. Oceniliśmy dostępne informacje dotyczące wysokości przyszłego dochodu do opodatkowania i innych potencjalnych źródeł realizacji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Kwota aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie przekracza kwoty, przy której według naszych szacunków prawdopodobieństwo pełnej realizacji aktywów jest wyższe niż prawdopodobieństwo, że nie zostaną w pełni zrealizowane.

23. Uznajemy naszą odpowiedzialność za przyjęte przez Jednostkę metody rozliczania podatków, które były stosowane w sposób jednolity przez cały bieżący okres sprawozdawczy. Wyliczenie wszystkich podatków bieżących i odroczonej aktywów i pasywów jest oparte na obowiązujących przepisach prawa i regulacji oraz oświadczamy, że nie występują żadne istotne niezaksięgowane zobowiązania warunkowe z tytułu podatków.
24. Prawidłowo wypełniliśmy obowiązki związane z raportowaniem schematów podatków⁴ oraz zabezpieczeniem jednostki przed poniesieniem wysokich sankcji za ich niewdrożenie. Tam, gdzie było to konieczne, określiliśmy procedury MDR określające schematy postępowania w zależności od kategorii podmiotów, które zostały przekazane do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i którym nadano numer referencyjny NSP.
25. Zgadza się z wynikami prac ekspertów przeprowadzających szacunek rezerw aktuarialnych i uznajemy kwalifikacje eksperta odpowiedzialnego za ich kalkulację. W naszej ocenie jesteśmy bezstronni, gdyż nie daliśmy ekspertom żadnych wskazówek odnośnie wartości lub kwot. Nie otrzymaliśmy żadnych informacji, które mogłyby podważać niezależność opinii i obiektywizm ekspertów.
26. Zgadza się z wynikami przeprowadzonych testów na trwałą utratę wartości aktywów finansowych i niefinansowych, które naszym zdaniem sporządzone zostały według najlepszych szacunków. Uznajemy założenia przyjęte do tych testów za prawidłowe, a projekcje finansowe za rzetelne, realne i opracowane według najlepszej wiedzy.
27. Rezerwy na świadczenia dla pracowników oraz kierownictwa z tytułu premii należnych za rok objęty badaniem zostały oszacowane na podstawie wiarygodnych założeń, a wszelkie cele i zadania warunkujące wypłatę tych świadczeń w oszacowanej wysokości uznajemy, zgodnie ze swoją wiedzą na dzień podpisania niniejszego oświadczenia, za zrealizowane.
28. Według naszej wiedzy na dzień podpisania niniejszego oświadczenia, na podstawie podjętych do dnia sporządzenia tegoż oświadczenia uchwał organów, nie planuje się przeprowadzenia żadnych działań, które mogłyby istotnie wpłynąć na wartość lub klasyfikację poszczególnych pozycji aktywów i pasywów, w tym w szczególności nie planuje się likwidacji Jednostki lub ograniczenia w sposób istotny zakresu prowadzonej działalności.
29. Jednostka posiada odpowiednie prawa własności do posiadanego majątku.
30. Jednostka spełniła wszelkie warunki umów kontraktowych, których niespełnienie mogłoby wywrzeć istotny wpływ na dane zawarte w księgach rachunkowych (lub ujawniła wszystkie zagrożenia wynikające z niespełnienia tych umów).
31. Zastosowana metoda pomiaru stopnia zaawansowania niezakończonych długoterminowych umów o usługi, w tym budowlane, realizowanych przez Jednostkę w sposób rzetelny i wiarygodny, odzwierciedla stopień zaawansowania prac objętych niezakończoną umową.

⁴ ang. Mandatory Disclosure Rules, „MDR”.

32. Warunki obrotu ze stronami powiązаныmi nie odbiegają w sposób istotny od warunków rynkowych, które ustalają między sobą niezależne strony. Wszelkie transakcje przeprowadzone na warunkach innych niż rynkowe zostały odpowiednio ujawnione w sprawozdaniu finansowym.
33. Zasady wyceny oraz kluczowe założenia wykorzystane do dokonywania szacunków, włączając ustalenie wartości godziwej, są wiarygodne.
34. Udostępniliśmy Państwu:
- wszystkie informacje, takie jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy i związane z nimi informacje, co do których jesteśmy świadomi, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego;
 - dodatkowe informacje, o które byliśmy poproszeni w związku z badaniem;
 - nieograniczony kontakt z osobami z Jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznał(a) Pan/Pani za konieczne;
 - wyniki oszacowanego przez nas ryzyka, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem;
 - wszystkie informacje o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa, którego jesteśmy świadomi i które wpływa na jednostkę, a obejmuje:
 - kierownika Jednostki,
 - pracowników odgrywających znaczącą rolę w systemie kontroli wewnętrznej,
 - inne osoby, jeżeli oszustwo może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe;
 - informacje na temat wszelkich zarzutów lub podejrzeń o oszustwo wpływających na sprawozdanie finansowe Jednostki, zgłoszonych przez pracowników, byłych pracowników, analityków, organy regulatorów i innych;
 - wszystkie znane lub podejrzewane przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzaniu sprawozdania finansowego;
 - dane identyfikujące strony powiązane i wszystkie związki oraz transakcje ze stronami powiązаныmi, które są nam znane;
 - wszystkie protokoły z posiedzeń *Walnego Zgromadzenia, Rady Nadzorczej i Zarządu*⁵ za okres objęty badaniem i do dnia podpisania niniejszego oświadczenia, zawierające rzetelny zapis podjętych decyzji i działań, oraz podsumowania ustaleń z ostatnich spotkań, z których protokoły nie zostały jeszcze przygotowane.
35. Oświadczamy, że według naszej wiedzy:
- nie wystąpiły nieprawidłowości, za które odpowiedzialni byłiby członkowie kierownictwa Jednostki lub osoby zajmujące znaczącą pozycję w systemie kontroli wewnętrznej;
 - nie są nam znane nieprawidłowości, za które odpowiedzialni byłiby pozostali pracownicy, a które miałyby istotny wpływ na informacje zawarte w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. (Przez „nieprawidłowości” rozumie się umyślne przedstawienie lub przeoczenie wartości wynikające ze zniekształcenia lub umyślnego przeoczenia pewnych zdarzeń lub operacji; manipulowanie, fałszowanie lub zmianę danych lub dokumentów; przeoczenie znaczących informacji zawartych w księgach

⁵ Należy wpisać odpowiednie nazwy organów badanej jednostki.

lub dokumentach; bezpodstawne księgowanie operacji; umyślne nieprawidłowe stosowanie zasad rachunkowości; lub sprzeniewierzenie majątku w celu uzyskania korzyści materialnych przez kierownictwo, pracowników lub strony powiązane);

- c. nie są nam znane nieujawnione biegłemu rewidentowi zawiadomienia (decyzje, protokoły etc.) od instytucji kontrolnych lub rządowych dotyczące niezgodności lub nieprawidłowości w stosowanych zasadach rachunkowości określonych odrębnymi przepisami, które miałyby istotny wpływ na dane finansowe ujęte w księgach rachunkowych;
- d. nie są nam znane naruszenia lub możliwości naruszenia przepisów obowiązującego prawa i regulacji, którego skutki powinny być ujawnione w księgach rachunkowych lub stanowią podstawę do utworzenia rezerw na przewidywane straty;
- e. nie występują roszczenia osób trzecich w stosunku do aktywów Jednostki, nie ustanowiono zastawu na aktywach ani nie przeznaczono ich pod zabezpieczenie zobowiązań, wykonania kontraktu itp., z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym;
- f. nie występują nieujawnione zobowiązania o istotnym znaczeniu, zobowiązania warunkowe (w tym również ustne lub pisemne gwarancje, poręczenia wekslowe i inne), ewentualne straty, które wymagałyby utworzenia rezerwy lub ujawnienia w inny sposób w sprawozdaniu finansowym;
- g. nie występują transakcje o istotnym znaczeniu, które zostały nieprawidłowo zarejestrowane w księgach lub nieujawnione biegłemu rewidentowi;
- h. nie są nam znane zdarzenia, które wystąpiły lub zostały ujawnione po dacie sporządzenia sprawozdania finansowego, a które powinny być uwzględnione w tym sprawozdaniu;
- i. nie występują istotne zobowiązania kontraktowe (takie jak budowa obiektów, kupno nieruchomości, długoterminowe umowy z dostawcami itp.), inne niż ujawnione w sprawozdaniu finansowym;
- j. nie występują uzgodnienia (kontraktowe lub inne) dotyczące sposobu ustalania świadczeń dla pracowników, które nie zostały ujawnione w sprawozdaniu finansowym;
- k. nie zaistniała potrzeba utworzenia rezerw w celu pokrycia strat, powstałych w wyniku wypełnienia lub niemożności wypełnienia zobowiązań wynikających z warunków umów sprzedaży, z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.

36. Następujące operacje gospodarcze w związku z ich wystąpieniem do dnia sporządzenia niniejszego oświadczenia zostały prawidłowo zaksięgowane lub przedstawione w sprawozdaniu finansowym i księgach rachunkowych:

- a. transakcje ze stronami powiązanymi oraz wynikające z nich kwoty należności i zobowiązań, włączając m.in. sprzedaż, zakupy, pożyczki, transfery, umowy leasingowe, gwarancje (ustne i pisemne) oraz instrumenty finansowe;
- b. wspólne przedsięwzięcia;
- c. umowy wykupu kapitału akcyjnego na podstawie opcji, warrantów, konwersji lub innych instrumentów pochodnych;
- d. uzgodnienia z instytucjami finansowymi dotyczące kompensaty sald lub blokad środków pieniężnych na kontach bankowych, linii kredytowych bądź inne podobne uzgodnienia;
- e. umowy odkupu uprzednio sprzedanych aktywów.

37. Poza zdarzeniami opisanymi w informacji dodatkowej po dniu bilansowym nie wystąpiły żadne inne istotne zdarzenia, które należałoby uwzględnić w formie korekty lub ujawnienia.
38. Oświadczamy, iż według naszej wiedzy na dzień sporządzenia niniejszego oświadczenia nie zaistniały istotne zdarzenia dotyczące okresu objętego sprawozdaniem finansowym, które wystąpiły między dniem bilansowym a datą wyrażenia opinii i mogące mieć wpływ na sprawozdanie finansowe.
39. Wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdanie finansowe jako całość nie jest istotny. Lista nieskorygowanych zniekształceń stanowi załącznik numer

do niniejszego oświadczenia.

40. Wykaz uchwał podjętych przez organy Jednostki od dnia

(*pierwszy dzień badanego roku obrotowego*)

do daty niniejszego oświadczenia stanowi załącznik numer

do niniejszego oświadczenia.

41. Wykaz wszystkich kancelarii prawnych/prawników reprezentujących Jednostkę w sprawach dotyczących sporów i roszczeń stanowi załącznik numer

do niniejszego oświadczenia.

Podpis kierownika Jednostki⁶

Data podpisania oświadczenia

⁶ W przypadku organu wieloosobowego wymagany jest podpis wszystkich członków wchodzących w skład tego organu.

Administratorem Pana/i danych osobowych jest nasza firma audytorska. Dane są przetwarzane w związku z obowiązkiem prawnym ciążącym na administratorze (art. 6 ust. 1 lit. c RODO⁷). Odbiorcami danych mogą być podmioty upoważnione do tego na podstawie przepisów prawa. Dane będą przechowywane przez 5 lat od momentu zakończenia badania. Ma Pan/i prawo żądania od administratora dostępu do swoich danych, ich sprostowania, usunięcia lub ograniczenia przetwarzania lub wniesienia sprzeciwu wobec przetwarzania, a także do przenoszenia danych na podstawie i zgodnie z art. 15 – 22 RODO. Ma Pan/i prawo wniesienia skargi na sposób przetwarzania przez administratora do Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych (uodo.gov.pl). Podanie danych jest obowiązkiem wynikającym z przepisów ustawy o rachunkowości. W celu skorzystania ze swoich praw należy użyć danych kontaktowych wskazanych w nagłówku dokumentu.

7 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE. L. z 2016 r. Nr 119, str. 1 z późn. zm.), („RODO”).

