



# **ALERT SPECJALNY**

**BADANIE ZA 2021 ROK**

KOMISJA DS. STANDARYZACJI USŁUG  
ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW

## Spis treści:

1. Wprowadzenie | **3**
2. Podstawowe przepisy prawa dotyczące badania za 2021 rok | **3**
3. Regulacje obowiązujące do badania za 2020 rok | **10**
4. Szczególne zagadnienia | **23**
5. Sprawozdawczość biegłego rewidenta z badania za 2021 rok | **54**
6. Interpretacje MF dotyczące przepisów prawa | **59**
7. Wsparcie firm audytorskich oraz biegłych rewidentów w badaniu | **60**
8. Praktyczne wskazówki IFAC i innych organizacji | **69**
9. Komunikaty PANA i UKNF | **72**
10. Co przed nami w perspektywie 2021 r. i kolejnych lat? | **73**
11. Załączniki:
  - Załącznik nr 1 – Interpretacje Ministerstwa Finansów związane ze zmianami w ustawie o biegłych rewidentach | **80**
  - Załącznik nr 2 – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2020 r. lub później | **85**
  - Załącznik nr 3 – Praktyczne przykłady sprawozdań z badania | **88**
  - Załącznik nr 4 – Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki uzyskiwane na zakończenie badania | **118**

## 1. WPROWADZENIE

Alert jest kontynuacją cyklu „Alertów specjalnych”. Jest to jubileuszowe, piąte wydanie.

Powstał z myślą o wsparciu biegłych rewidentów i firm audytorskich w procesie badania sprawozdań finansowych sporządzonych na dzień 31 grudnia 2021 r.

W Alercie biegli rewidenci i firmy audytorskie znajdą podsumowanie najważniejszych zmian i nowości w zakresie standardów i przepisów prawa obowiązujących do badania za 2021 rok.

Informacje zawarte w Alercie odnoszą się do przepisów prawa oraz standardów według stanu na dzień 31 grudnia 2021 r. Wszystkie informacje, a także treść uchwał i ustaw, o których mowa dalej, dostępne są na stronie internetowej PIBR ([www.pibr.org.pl](http://www.pibr.org.pl)).

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

## 2. PODSTAWOWE PRZEPISY PRAWA DOTYCZĄCE BADANIA ZA 2021 ROK

### USTAWA O BIEGŁYCH REWIDENTACH

Działalność firm audytorskich i wykonywanie zawodu przez biegłych rewidentów uregulowane jest w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („ustawa o biegłych rewidentach”). Aktualny adres publikacyjny brzmi: t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1415 z późn. zm.<sup>1</sup>

Od czasu opublikowania w 2020 r. tekstu jednolitego ustawy o biegłych rewidentach, była ona już dwukrotnie zmieniana.

#### Pierwsza zmiana:

31 sierpnia 2021 r. w [Dzienniku Ustaw](#) pod pozycją 1598 została ogłoszona **ustawa z dnia 8 lipca 2021 r. o zmianie ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji oraz niektórych innych ustaw** („ustawa zmieniająca” - można ją pobrać [tutaj](#)).

Ustawa zmieniająca wprowadziła m.in. zmiany do ustawy o biegłych rewidentach. Główne zmiany (zawarte w art. 21, art. 41 – art. 43 oraz art. 46 ustawy zmieniającej) dotyczą:

- \_ Wydłużenia z pięciu do ośmiu lat terminów dotyczących:
  - przechowywania dokumentacji corocznej oceny systemu wewnętrznej kontroli jakości;

---

<sup>1</sup> t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1415; zm.: Dz. U. z 2021 r. poz. 1598 i poz. 2106.

- okresu za jaki do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego („PANA”) są przekazywane akta zleceń usług atestacyjnych lub akta zleceń usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, w przypadku np. złożenia wniosku o skreślenie z listy firm audytorskich lub skreślenia z rejestru biegłych rewidentów biegłego rewidenta, który prowadził działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek;
- przechowywania dokumentacji dotyczącej naruszeń przepisów ustawy o biegłych rewidentach lub rozporządzenia nr 537/2014 oraz skutków tych naruszeń, a także środków podjętych w celu przeciwdziałania tym naruszeniom i w celu zmiany systemu wewnętrznej kontroli jakości;
- przechowywania akt badania, akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akt zleceń usług pokrewnych od dnia ich zamknięcia;
- przechowywania dokumentacji klienta, na rzecz którego wykonane było badanie lub wykonana była usługa inna niż badanie;
- przechowywania dokumentacji wszystkich przekazanych pisemnych skarg, które dotyczyły przeprowadzonych badań, usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych.

Jeżeli w dniu wejścia w życie ustawy zmieniającej okresy/terminy realizacji ww. obowiązków nie upłynęły, ulegają one wydłużeniu do okresów ośmioletnich (art. 43 ustawy zmieniającej).

W przypadku wszczęcia postępowania dyscyplinarnego lub postępowania w sprawie odpowiedzialności firmy audytorskiej okres przechowywania dokumentacji klienta, akt badania oraz innych dokumentów istotnych dla oceny zgodności działalności firmy audytorskiej lub biegłych rewidentów z przepisami ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 ulega wydłużeniu do czasu przedawnienia odpowiednio okresu karalności przewinienia dyscyplinarnego albo nałożenia kary administracyjnej. PANA zawiadamia firmę audytorską o wszczęciu postępowania dyscyplinarnego;

- Wydłużenia do 8 lat okresu możliwości wszczęcia postępowania dyscyplinarnego w sprawie przewinienia dyscyplinarnego od chwili jego popełnienia. Jeżeli przed upływem tych 8 lat wszczęto postępowanie dyscyplinarne, karalność przewinienia dyscyplinarnego ustaje z upływem 10 lat od chwili popełnienia przewinienia dyscyplinarnego (w dotychczasowym brzmieniu tego przepisu koniecznym było ogłoszenie lub doręczenie biegłemu rewidentowi postanowienia o przedstawieniu zarzutów);
- Postępowania w sprawie nałożenia kary administracyjnej, tj.:
  - nie wszczyna się postępowania w sprawie nałożenia kary administracyjnej, o której mowa w art. 183 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, jeżeli od dnia naruszenia przepisów ustawy o biegłych rewidentach lub rozporządzenia nr 537/2014 upłynęło 8 lat. Kara administracyjna, o której mowa w art. 183 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, nie może zostać nałożona, jeżeli upłynęło 10 lat od dnia naruszenia przepisów ustawy o biegłych rewidentach lub rozporządzenia nr 537/2014;
  - do wszczęcia postępowania w sprawach, o których mowa w art. 192 ustawy o biegłych rewidentach, oraz do terminu nakładania kar administracyjnych w tych sprawach przepisy art. 183 ust. 7 i 8 ustawy o biegłych rewidentach stosuje się odpowiednio;

- Przepisów przejściowych, które mają zastosowanie do wszczęcia postępowań administracyjnych w sprawie nakładania kar administracyjnych (art. 41) lub do postępowań dyscyplinarnych w sprawie przewinień dyscyplinarnych i karalności przewinień dyscyplinarnych (art. 42).

Nowe regulacje dotyczące postępowań w sprawie nakładania kar administracyjnych oraz karalności przewinień dyscyplinarnych, dotyczą tych naruszeń, co do których termin przedawnienia w dniu wejścia w życie ustawy zmieniającej jeszcze nie upłynął.

Zmiany do ustawy o biegłych rewidentach, które zostały dodane do ustawy zmieniającej na etapie prac sejmowych (z przebiegiem procesu legislacyjnego można zapoznać się [tutaj](#)), weszły w życie 15 września 2021 r. (po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia ustawy zmieniającej).<sup>2</sup>

**Uwaga:**

**Firmy audytorskie powinny uaktualnić swoje polityki i procedury systemu wewnętrznej kontroli jakości w zakresie przechowywania dokumentów, których okres przechowywania został wydłużony ustawą zmieniającą.**

**Druga zmiana:**

23 listopada 2021 r. w [Dzienniku Ustaw](#) pod pozycją 2106 została ogłoszona **ustawa z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw** („ustawa zmieniająca z 2021 r.” - można ją pobrać [tutaj](#)).

Ustawa zmieniająca z 2021 r. wprowadziła m.in. zmiany do ustawy o biegłych rewidentach. Główne zmiany (zawarte w art. 4) dotyczą:

- Sporządzania sprawozdań z badania
  - W przypadku badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych w formacie ESEF do zadań biegłego rewidenta należy wydawanie opinii, czy badane skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało oznakowane zgodnie z wymogami rozporządzenia ESEF.
  - Rozwiązanie to znajdzie zastosowanie w przypadku badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów, którzy mają obowiązek znakowania tych sprawozdań oraz w przypadku innych jednostek sporządzających skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSR, które skorzystają z możliwości znakowania takiego sprawozdania.
- Przeprowadzania przez PANA kontroli w sposób zdalny
  - Wszystkie kontrole (planowe, doraźne i tematyczne) będą prowadzone w sposób zdalny, chyba że kontrola stacjonarna pomoże usprawnić proces jej prowadzenia. Tym samym kontrole zdalne w firmach audytorskich stały się podstawową formą przeprowadzenia kontroli.
  - Doręczanie pism wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej na adres do korespondencji wskazany na liście firm audytorskich.

<sup>2</sup> Na ten temat można przeczytać również w aktualności pt. „[Zmiana ustawy o biegłych rewidentach](#)”.

- Podczas kontroli dokumenty należy przekazywać w formie elektronicznej, opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.
- Elektronizacji rejestracji i aktualizacji danych na prowadzonej przez PANA liście firm audytorskich
  - Wnioski o wpis, zmianę danych czy skreślenie należy przysyłać wyłącznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego dostępnego na stronie internetowej Agencji – „STREFA”.
  - Termin przysyłania aktualizacji pozostaje bez zmian, tj. w ciągu 30 dni od dnia ich zaistnienia.
- Cyfryzacji posiedzeń Rady PANA oraz organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów
  - Posiedzenia Rady PANA oraz organów PIBR mogą odbywać się przy użyciu środków komunikacji elektronicznej, a uchwały mogą być podejmowane w trybie obiegowym.
  - W rezultacie wprowadzonych zmian posiedzenia Rady PANA mogą odbywać się przy użyciu środków komunikacji elektronicznej, natomiast uchwały mogą być podejmowane w trybie obiegowym. Odpowiednie zmiany w powyższym zakresie zostały wprowadzone w przepisach regulujących przeprowadzanie posiedzeń i podejmowanie uchwał przez organy PIBR (Krajowej Rady Biegłych Rewidentów i Krajowej Komisji Rewizyjnej).
- Rozszerzenia katalogu usług dozwolonych z tzw. białej listy
  - Usługi z białej listy, to usługi, które mogą być wykonane na rzecz JZP przez firmę audytorską, która bada jej sprawozdania statutowe.
  - Nowe brzmienie art. 136 w ust. 2 pkt 6 ustawy o biegłych rewidentach: „potwierdzanie spełnienia warunków zawartych umów kredytowych lub innych umów związanych z finansowaniem na podstawie analizy informacji finansowych pochodzących ze zbadanych przez daną firmę audytorską sprawozdań finansowych lub ze śródrocznych sprawozdań finansowych;”.

Zmiany do ustawy o biegłych rewidentach weszły w życie 8 grudnia 2021 r. (po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia ustawy zmieniającej z 2021 r.).<sup>3</sup>

**Uwaga:**

Tekst ujednociony<sup>4</sup> ustawy o biegłych rewidentach, obejmujący dwie powyżej opisane zmiany, można pobrać [tutaj](#), ze strony internetowej PIBR – [Regulacje krajowe/ustawy](#) lub Bazy Internetowego Systemu Aktów Prawnych – [ISAP](#). Jest to tekst ujednociony w wersji obowiązującej od 8 grudnia 2021 r.

<sup>3</sup> Na ten temat można przeczytać również w aktualności pt. „[Ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw podpisana przez prezydenta RP](#)”.

<sup>4</sup> Tekst ujednociony to przygotowane przez Biuro Legislacyjne Kancelarii Sejmu opracowanie z naniesionymi zmianami na tekst aktu prawnego i służy wyłącznie ułatwieniu stosowania zmienionego aktu.

Przy okazji przypominamy, że PIBR przetłumaczyła ustawę na język angielski.<sup>5</sup> Od czasu przetłumaczenia ustawy i jej udostępnienia – 27 lipca 2020 r. – zostały uchwalone powyżej opisane zmiany, których tłumaczenie nie uwzględnia.

### **Pamiętaj:**

Od 1 stycznia 2020 r. wszystkich niezbędnych informacji dotyczących nadzoru publicznego nad działalnością firm audytorskich oraz wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów należy szukać na stronie internetowej PANA pod adresem: <https://pana.gov.pl/>.

### **ROZPORZĄDZENIE UE nr 537/2014**

Biegłych rewidentów i firmy audytorskie przeprowadzających badania ustawowe sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego („JZP”) obowiązują dodatkowo przepisy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 roku w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE („rozporządzenie 537/2014” – Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.<sup>6</sup>).

### **Uwaga:**

Komisja Europejska rozpoczęła konsultacje dotyczące **poprawy jakości sprawozdawczości przedsiębiorstw**. Konsultacje koncentrują się na spółkach notowanych na unijnych rynkach regulowanych, ale dotyczą także **badania ustawowego** oraz ładu korporacyjnego **jednostek zainteresowania publicznego**.<sup>7</sup>

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

### **USTAWA O RACHUNKOWOŚCI**

Na początku 2021 r. został ogłoszony tekst jednolity ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („ustawa o rachunkowości”). Aktualny adres publikacyjny to – t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.<sup>8</sup>

W 2021 r. od dnia ogłoszenia tekstu jednolitego miały miejsce dalsze zmiany ustawy o rachunkowości mające związek ze sprawozdaniami finansowymi. Dnia 23 listopada 2021 r. w Dzienniku Ustaw pod pozycją 2106 została ogłoszona **ustawa z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw** („ustawa zmieniająca z 2021 r.” - można ją pobrać [tutaj](#)). Jest to ta sama ustawa, o której była mowa w części dotyczącej ustawy o biegłych rewidentach.

Ustawa zmieniająca z 2021 r. weszła w życie 8 grudnia 2021 r. (po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia), przy czym:

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

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

7 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Poprawa sprawozdawczości przedsiębiorstw – konsultacje KE”.

8 t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217; zm.: Dz. U. z 2019 r. poz. 55 i poz. 1655, z 2020 r. poz. 2123 oraz z 2021 r. poz. 2105 i poz. 2106.

1. art. 1 pkt 4, pkt 8 lit. c, pkt 9 i 11 oraz art. 2 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2022 r. -> przepisy dotyczące podpisywania sprawozdań oraz ich przechowywania;
2. art. 1 pkt 10 i art. 3 wchodzi w życie z dniem 1 czerwca 2022 r. -> przepisy dotyczące składania sprawozdań we właściwym rejestrze sądowym oraz zmiana ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym.

Najważniejsze zmiany dotyczą:

– Wprowadzenia **jednolitego elektronicznego formatu raportowania**:

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

dla:

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

– **Znakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z rozporządzeniem ESEF<sup>9</sup> dla:**

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

(więcej na ten temat znajduje się w dalszej części opracowania pkt. [4.2 Jednolity Elektroniczny Format Raportowania](#))

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

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

<sup>9</sup> Rozporządzenie ESEF – Rozporządzenie UE nr 2019/815 uzupełniające Dyrektywę Transparencji w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji ESEF.



**Uwaga:**

Tekst ujednolicony<sup>10</sup> ustawy o rachunkowości, obejmujący m.in. ostatnie zmiany wynikające z ustawy zmieniającej z 2021 r., można pobrać [tutaj](#), ze strony internetowej PIBR – [Regulacje krajowe/ustawy](#) lub Bazy Internetowego Systemu Aktów Prawnych – [ISAP](#). Jest to tekst ujednolicony w wersji obowiązującej od 1 stycznia 2022 r. wraz z oznaczonymi zmianami wchodzącymi w życie z dniem 1 czerwca 2022 r.

**Dłuższy termin na sporządzenie sprawozdań finansowych za 2021 r.**

Resort finansów poinformował, że wydłuży czas na sporządzenie sprawozdań finansowych za 2021 r., w tym sprawozdań skonsolidowanych, a także zeznań podatkowych CIT za 2021 r.

Wydłużenie przypadających w 2022 r. terminów m.in. na sporządzenie, zatwierdzenie i przekazanie sprawozdań finansowych będzie, zgodnie z zapowiedziami, dotyczyć:

- jednostek sektora prywatnego (z wyłączeniem jednostek nadzorowanych przez KNF – działających na rynku finansowym) oraz organizacji pozarządowych – o 3 miesiące;
- jednostek sektora finansów publicznych – o 1 miesiąc;
- podatników podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących księgi rachunkowe (w zakresie przekazania sprawozdania finansowego Szefowi KAS) – o 3 miesiące.

Wydłużenie terminu o 3 miesiące na składanie zeznań podatkowych CIT za 2021 r. będzie dotyczyć wszystkich podatników tego podatku.

Więcej informacji nt. planów resortu finansów można znaleźć na stronie internetowej MF ([tutaj](#)).

**e-sprawozdania finansowe i e-sprawozdania z działalności**

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.

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

PIBR do struktur logicznych dostosowała narzędzie wspomagające proces badania – **e-Czytnik**. Aby z niego skorzystać, tak jak dotychczas, należy zalogować się do osobistego profilu biegłego rewidenta lub indywidualnego konta firmy audytorskiej. Zwracamy uwagę, że e-Czytnik nie uwzględnia najnowszych struktur logicznych w wersjach 1-5 (dla funduszy inwestycyjnych i banków).

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

<sup>10</sup> Tekst ujednolicony to przygotowane przez Biuro Legislacyjne Kancelarii Sejmu opracowanie z naniesionymi zmianami na tekst aktu prawnego i służy wyłącznie ułatwieniu stosowania zmienionego aktu.

- Ministerstwa Finansów,
- Ministerstwa Sprawiedliwości, w tym po wybraniu opcji „pomoc” można pobrać kolejne pliki:
  - \* [RDF – Instrukcja składania podpisu kwalifikowanego w portalu S24 i RDF.pdf](#)
  - \* [FAQ – Najczęściej zadawane pytania\\_2020 r.pdf](#)
  - \* [RDF – Instrukcja tworzenia i obsługi kont w portalu S24 i RDF.pdf](#)
  - \* [RDF – Instrukcja użytkownika v 2.9.pdf](#)

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

### **! Dobra praktyka – testowe sprawdzanie e-sprawozdań finansowych**

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

#### **Wsparcie PIBR:**

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

## **3. Regulacje obowiązujące do badania za 2021 rok**

### **3.1 KRAJOWE STANDARDY BADANIA (KSB)**

Do badania sprawozdania finansowego za 2021 rok ma zastosowanie [uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów<sup>11</sup>](#) („uchwała nr 3430/52a/2019”) z późniejszymi zmianami.

#### **Uwaga:**

Do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze **kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później** ma zastosowanie [uchwała nr 1107/15a/2020 KRBR w przedmiocie przyjęcia Krajowego Standardu Badania 540 \(Zmienionego\) oraz przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych](#)

<sup>11</sup> Uchwała nr 3430/52a/2019 to jeden pakiet wszystkich krajowych standardów badania w brzmieniu międzynarodowych standardów badania opublikowanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, „IAASB”) w opracowaniu pt.: „2016-2017 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”.

standardów usług pokrewnych („uchwała nr 1107/15a/2020”)<sup>12</sup>, zmieniająca uchwałę nr 3430/52a/2019 – będąca późniejszą jej zmianą, i zatwierdzony **Krajowy Standard Badania 540 (Zmieniony)** – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” oraz zmiany do innych krajowych standardów.

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

### **PAMIĘTAJ!**

**Przypominamy, że od 1 stycznia 2020 r. do badania sprawozdania finansowego sporządzonego za dowolny okres zastosowanie ma jeden, najnowszy pakiet krajowych standardów badania (KSB) (zgodnie z § 4 ust. 8 uchwały nr 3430/52a/2019) z uwzględnieniem, od 1 stycznia 2022 r., zmian wynikających z uchwały nr 1107/15a/2020 (zgodnie z § 4 ust. 2 uchwały nr 1107/15a/2020).<sup>13</sup> 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).**

### **Uwaga:**

Możliwość stosowania standardów w dotychczasowym brzmieniu, bez zmian wprowadzonych na mocy uchwały nr 1107/15a/2020, minęła z dniem 31 grudnia 2021 r. Od 1 stycznia 2022 r. zastosowanie będą mieć już wyłącznie KSB 540 (Z) i pozostałe standardy w zmienionym brzmieniu.

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

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

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

### **Uwaga:**

Jeżeli sprawozdanie finansowe jest sporządzone w formacie ESEF i oznakowane zgodnie z wymogami rozporządzenia ESEF (rozporządzenie UE nr 2019/815), to do takiego badania ma również zastosowanie **Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”** (KSUA 3001PL), o którym szerzej jest mowa w dalszej części Alertu – patrz pkt. 4.2 Jednolity Elektroniczny Format Raportowania).

<sup>12</sup> Więcej na temat uchwały nr 1107/15a/2020 można przeczytać w aktualności pt. „Zatwierdzony już jest KSB 540 (Zmieniony)”.

<sup>13</sup> Podobna konstrukcja została wprowadzona w odniesieniu do krajowych standardów przeglądu (KSP). Od 1 stycznia 2020 r., zgodnie z postanowieniami § 3 ust. 6 uchwały nr 3436/52e/2019, korzystamy wyłącznie z krajowych standardów przeglądu (KSP) w brzmieniu przyjętym przez KRBR uchwałą nr 3436/52e/2019 z uwzględnieniem, od 1 stycznia 2022 r., zmian wynikających z uchwały nr 1107/15a/2020 (zgodnie z § 4 ust. 2 uchwały nr 1107/15a/2020).

## KSB 540 (Zmieniony) – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”

**Do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później jest już obowiązek zastosowania tego zmienionego standardu.**

Dnia 8 września 2020 r. KRBR podjęła uchwałę nr 1107/15a/2020 w przedmiocie przyjęcia Krajowego Standardu Badania 540 (Zmienionego) oraz przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych. Uchwała KRBR weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę PANA, tj. 26 października 2020 r.<sup>14</sup>

Uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR przyjęła **KSB 540 (Z) – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”**, a także zmiany do innych standardów (tzw. conforming amendments) będące konsekwencją nowego standardu 540, jak również conforming amendments wynikające z przyjętego wcześniej KSB 250 (Z) – „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”. Zmianie uległo łącznie 17 standardów.

KSB 540 (Z) oraz pozostałe standardy badania w zmienionym brzmieniu mają zastosowanie do wykonywania usług za okresy sprawozdawcze kończące się **dnia 31 grudnia 2021 r. i później**.

Przewidziana była także możliwość wcześniejszego zastosowania zmienionego brzmienia standardów, tj. przed datą ich obowiązkowego zastosowania.

### Podstawie informacji:

Uchwała nr 1107/15a/2020 dotyczy przyjęcia:

- **Krajowego Standardu Badania 540 (Zmienionego) – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” („KSB 540 (Z)”)**,
- zmian w uchwale w sprawie:
  - \* krajowych standardów kontroli jakości,
  - \* krajowych standardów badania oraz innych dokumentów,
  - \* krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych.

KSB 540 (Z) – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”, przyjęty w brzmieniu MSB 540 (Z), zastąpił dotychczasowy KSB 540. Zmieniony standard ustanawia bardziej rozbudowane wymogi i odpowiednio uszczegółowione wytyczne, w szczególności odnoszące się do ‘elementów’ szacunków, tj. metod (w tym modeli), założeń i danych oraz określania ryzyka nieodłącznego, które mogą spowodować ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla szacunków księgowych i powiązanych

<sup>14</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zatwierdzony już jest KSB 540 (Zmieniony)”.

ujawnień. Zmieniony standard zawiera także dwa załączniki dotyczące czynników ryzyka nieodłącznego i ich wzajemnych relacji oraz komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór.

Uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR przyjęła także zmiany do innych standardów (tzw. conforming amendments) będące konsekwencją nowego standardu 540 (Z), jak również conforming amendments wynikające z przyjętego wcześniej KSB 250 (Z) – „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”.

**Zmianie uległo łącznie 17 standardów:**<sup>15</sup>

- KSB 200, KSB 210, KSB 220, KSB 230, KSB 240, KSB 260 (Z), KSB 450, KSB 500, KSB 580, KSB 700 (Z), KSB 701,
- KSP 2400 (Z),
- KSUA 3000 (Z), KSUA 3402, KSUA 3410,
- KSUP 4410,
- KSKJ.

**Moment rozpoczęcia obligatoryjnego zastosowania zmienionych standardów:**

- a. KSB 540 (Z) oraz pozostałe standardy badania i przeglądu w zmienionym brzmieniu mają zastosowanie do wykonywania usług za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później;
- b. zmienione brzmienie standardów dotyczących innych usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych ma zastosowanie do usług rozpoczętych od dnia 1 stycznia 2022 r.;
- c. moment rozpoczęcia stosowania zmienionego brzmienia krajowych standardów kontroli jakości – zależnie od rodzaju świadczonych usług, w terminie wskazanym w lit. a) i b).

## Opis najważniejszych zmian w KSB 540 (Z)<sup>16</sup>

### Przyczyny i cel zmian

Coraz bardziej złożone środowisko gospodarcze oraz zmiana praktyk księgowych oznacza, że biegli rewidenci potrzebują bardziej rozbudowanego podejścia do identyfikacji, oszacowania i reakcji na ryzyka związane z istotnym zniekształceniem szacunków księgowych i powiązanych ujawnień. Ulepszenia KSB 540 (Z) mają na celu dotrzymanie kroku zmianom na rynku.

Celem projektu była zmiana KSB 540 polegająca na ustanowieniu bardziej rozbudowanych wymogów i odpowiednio szczegółowych wytycznych, tak aby dbać o jakość badania poprzez zachęcanie biegłych rewidentów do wykonywania odpowiednich procedur związanych z szacunkami księgowymi i powiązаныmi ujawnieniami. Zmiany te podkreślają również znaczenie właściwego zastosowania zawodowego sceptycyzmu podczas badania szacunków księgowych.

<sup>15</sup> PIBR przygotowała ujednoczone brzmienie zmienionych standardów. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Praktyczne wsparcie w badaniu za 2021 r.”.

<sup>16</sup> W opisie wykorzystano opracowane przez IAASB materiały wspierające stosowanie zmienionego MSB 540 (Z), które zostały po przetłumaczeniu udostępnione na stronie internetowej PIBR.

KSB 540 (Z) zwiększył prawie dwukrotnie swoją objętość w stosunku do KSB 540, co najlepiej obrazuje skalę zmian. Poniżej prezentujemy najważniejsze z tych zmian.

Jakie kwestie związane z interesem publicznym zostały poruszone w zmienionym KSB 540?

- **Ryzyko badania ulega zmianom spowodowanym bardziej złożonym środowiskiem gospodarczym** – Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej podlegają ciągłym zmianom, osąd kierownika jednostki i informacje dotyczące przyszłości są coraz powszechniejsze oraz rośnie znaczenie ujawnień. Regulatorzy rynku finansowego mają obawy związane ze złożonymi procesami gospodarczymi, które opierają się na technologii oraz na potrzebie testowania efektywności operacyjnej kontroli podczas badania szacunków księgowych.
- **Promowanie szerszego stosowania zawodowego sceptycyzmu** – Ustalenia kontrolerów prowadzących inspekcje badań wywołały znaczące obawy o jakość badania szacunków księgowych i zwróciły uwagę na potrzebę promowania bardziej niezależnego i sceptycznego podejścia biegłych rewidentów.
- **Uzyskiwanie korzyści dla interesu publicznego poprzez lepszą komunikację i transparentność** – Nadzór, sprawozdawczość i regulacje można ulepszyć dzięki poprawie dwustronnego dialogu między biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór na temat złożonych szacunków i szacunków obciążonych wysokim poziomem niepewności. Ponadto, w niektórych okolicznościach zagwarantować można komunikację z regulatorami i instytucjami nadzoru ostrożnościowego oraz informowanie o kluczowych sprawach badania zgodnie z KSB 701.

## Kluczowe ulepszenia



## Kluczowe ulepszenia do KSB 540 (Z):

- Jednoznaczne rozpoznanie **zakresu ryzyka nieodłącznego** (paragraf 4) w oparciu o istniejące koncepcje zawarte w KSB 200, KSB 315 (Z) i KSB 330, aby zwiększyć skalowalność.

- Wprowadzenie koncepcji **czynników ryzyka nieodłącznego**, obejmującej nie tylko niepewność szacunków, ale także złożoność, subiektywność i inne czynniki (paragrafy 2, 4 i 16).
- Ulepszone procedury **oszacowania ryzyka** dotyczące uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki (paragraf 13).
- Wprowadzenie **odrębnego oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli** dla szacunków księgowych (paragraf 16).
- Podkreślenie znaczenia decyzji biegłego rewidenta odnośnie **kontroli** dotyczących szacunków księgowych poprzez zwrócenie uwagi na odpowiednie wymogi zawarte w KSB 315 (Z) i MSB 330 (paragrafy 19 i 20).
- Wprowadzenie wymogów **dotyczących ukierunkowania na metody określania nakładu pracy pod kątem celów** (zwłaszcza, gdy stosowane są złożone modele), danych i założeń, tak aby zaprojektować i wykonać dalsze procedury badania w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia (paragraf 7, 19, 22-25).
- Rozszerzenie wymogu „**zachowania dystansu**” (ang. „**stand back**”) poprzez dodanie oceny dowodów badania uzyskanych w odniesieniu do szacunków księgowych, w tym zarówno dowodów potwierdzających, jak i sprzecznych (paragrafy 33-35).
- Rozszerzenie wymogów dotyczących **ujawniania informacji**, celem uzyskania dowodów badania wskazujących czy powiązane ujawnienia są „racjonalne” (paragrafy 26(b), 29(b) i 31).
- Dodanie nowego wymogu omawiania kwestii związanych z szacunkami księgowymi podczas **rozmów z osobami sprawującymi nadzór** (paragraf 38).
- Nowe i ulepszone **materiały objaśniające zastosowanie**.
- W odniesieniu do **zewnętrznych źródeł informacji**, poprawki uzgadniające i wtórne do definicji, wymogów i materiałów objaśniających zastosowanie w KSB 500.

#### W jaki sposób KSB 540 (Z) zwiększa zachowanie przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu?

- Wymóg zaprojektowania i **stosowania dalszych procedur badania w taki sposób, aby unikać stronniczości** mającej na celu uzyskanie potwierdzających dowodów badania bądź wykluczenie dowodów sprzecznych (paragraf 18).
- **Wymóg „zachowania dystansu”** (ang. „**stand back**”) i przeprowadzenia oceny dowodów badania uzyskanych w odniesieniu do szacunków księgowych, w tym zarówno dowodów potwierdzających, jak i sprzecznych (paragrafy 33-35).
- Zastosowanie **mocniejszego języka**, w tym słów takich jak „podważyć”, „kwestionować” i „ponownie rozważyć” w celu wzmocnienia znaczenia stosowania zawodowego sceptycyzmu (zobacz na przykład paragrafy A60, A95 i A135).

## Na czym polega skalowalność KSB 540 (Z)?

- Wprowadzenie i pokreślenie **konceptji zakresu ryzyka nieodłącznego** (paragraf 4). Zgodnie z koncepcją zakresu ryzyka nieodłącznego, ocena ryzyka nieodłącznego zależy od stopnia, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na prawdopodobieństwo lub wielkość zniekształcenia. Do oceny tego ryzyka wykorzystywana jest skala.
- Włączenie **do materiałów objaśniających zastosowanie pewnych paragrafów, które pokazują skalowalność KSB 540 (Z)** w zakresie oszacowania ryzyka (paragrafy A20-A22) i reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia (paragraf A84).
- Zwrócenie uwagi na wymóg, że **dalsze procedury badania wykonywane przez biegłego rewidenta** muszą odpowiadać reakcji na **podstawy oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia** na poziomie stwierdzenia, a także dalsze procedury badania muszą uwzględniać fakt, że im wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące muszą być dowody badania (paragraf 18).

## Czym są czynniki ryzyka nieodłącznego?

Czynniki ryzyka nieodłącznego oznaczają cechy warunków i zdarzeń, które mogą mieć wpływ na podatność stwierdzeń na zniekształcenie, przed uwzględnieniem kontroli.

## Które czynniki ryzyka nieodłącznego powinny zostać uwzględnione przez biegłego rewidenta?

- **Niepewność szacunków** - niepewność szacunków oznacza podatność pomiaru szacunku księgowego na nieodłączny brak precyzji;
- **Złożoność** - złożoność jest nieodłączną cechą procesu dokonywania szacunków księgowych takich, gdzie wymaganych jest wiele zbiorów danych lub założeń;
- **Subiektywność** - subiektywność wynika z nieodłącznych ograniczeń wiedzy lub danych dotyczących atrybutów wyceny, jakie są racjonalnie dostępne.

## Jak zmieniły się procedury uzyskiwania dowodów badania?

Reakcja biegłego rewidenta na oszacowane ryzyko obejmuje jedną lub więcej **strategii testowania**:

- uzyskanie dowodów badania ze zdarzeń, które wystąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta;
- przetestowanie sposobu, w jaki kierownictwo dokonało szacunku księgowego; lub
- opracowanie przez biegłego rewidenta szacunku punktowego lub przedziału szacunków.

Dla potrzeb tych strategii testowania wprowadzono wymogi oparte na celach, odnoszących się do metod (w tym modeli), założeń i danych. Wymogi oparte na celach umożliwiają skalowalność rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu wykonywanych procedur, uwzględniając fakt, że im wyższe szacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące muszą być dowody badania.



### Jak duży nacisk został położony na testowanie kontroli?

Biorąc pod uwagę znaczenie testowania kontroli dotyczących złożonych szacunków księgowych, w szczególności dla instytucji finansowych, KSB 540 (Z) podkreśla znaczenie decyzji biegłego rewidenta dotyczących kontroli związanych z szacunkami księgowymi.

Podejście to wspiera nowy wymóg przeprowadzania odrębnego oszacowania ryzyka kontroli oraz ponowne podkreślenie zawartego w KSB 330 wymogu testowania kontroli pod kątem istotnych ryzyk bieżącego okresu, jeśli biegły rewident planuje polegać na tych kontrolach (paragraf 20). KSB 540 (Z) ponownie podkreśla również zawarty w KSB 330 wymóg dotyczący tego, kiedy potrzebne jest testowanie skuteczności działania kontroli (paragraf 19).

### Jakie działania zostały podjęte w związku z wykorzystywaniem zewnętrznych źródeł informacji?

Ponieważ przy dokonywaniu szacunków księgowych można korzystać z zewnętrznych źródeł informacji (i ekspertów kierownictwa), KSB 540 (Z) odwołuje się do odpowiednich wymogów KSB 500.

Wprowadzono również poprawki uzgadniające i następcze do KSB 500, aby położyć większy nacisk na zewnętrzne źródła informacji. Uzupełnienia obejmują definicję zewnętrznego źródła informacji i materiał objaśniający zastosowanie, który zawiera uwagi na temat dowodów badania związanych z zewnętrznymi źródłami informacji.

### Wsparcie PIBR:

#### Materiały wspierające wdrożenie i stosowanie KSB 540 (Z)

#### \* Przetłumaczony na język polski pakiet opracowań wspierających zrozumienie, wdrożenie i stosowanie KSB 540 (Z)<sup>17</sup>

Aby wesprzeć biegłych rewidentów w zrozumieniu wymogów nowego standardu, ich wdrożeniu i odpowiednim stosowaniu Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) opracowała szereg materiałów objaśniających, a PIBR przygotowała ich polskie wersje językowe.

Pakiet składa się z dziewięciu opracowań:

- 1. Podstawa wniosków (basis for conclusions)** - przedstawia kontekst wprowadzenia zmian do standardu, podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu oraz decyzje podjęte w wyniku przeprowadzonych konsultacji (pobierz [tutaj](#));
- 2. At a glance** - zawiera krótki opis zmian wprowadzonych do standardu (pobierz [tutaj](#));  
dwóch prezentacji:
- 3. Przegląd informacji** – pokazuje harmonogram prac nad projektem, kwestie istotne dla interesu publicznego oraz kluczowe ulepszenia wprowadzone do MSB 540 (Z), jak również do innych standardów na skutek tych zmian (pobierz [tutaj](#));

<sup>17</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Materiały wspierające wdrożenie i stosowanie KSB 540 (Z)”.

4. **Podsumowanie** – podsumowanie, w nieco krótszej formie informacji z powyższej prezentacji (pobierz [tutaj](#));  
a także:
5. **Przepływ wymogów** - ilustracja graficzna i powiązanie wymogów w ramach standardu MSB 540 (Z) (pobierz [tutaj](#));
6. **Trzy podejścia do testów** - ilustracja graficzna pokazująca trzy możliwe podejścia do testowania w ramach nowego standardu i powiązania między nimi (pobierz [tutaj](#));
7. **Powiązania MSB 540 (Z) z innymi standardami** - diagram pokazujący powiązanie między wymogami MSB 540 (Z), a wymogami innych MSB, pomocny w zrozumieniu i stosowaniu wymogów standardu (pobierz [tutaj](#));
8. **Proste i złożone przykłady ilustrujące** - opracowanie zawiera dwa przykłady ilustrujące, które mają na celu wyjaśnienie, w jaki sposób biegły rewident może odnieść się do wymogów MSB 540 (Z), w tym wykonać procedury i ocenić rezultaty:
  - prosty szacunek księgowy – rezerwa na utratę wartości zapasów,
  - złożony szacunek księgowy – rezerwa na utratę wartości rzeczowych aktywów trwałych.(pobierz [tutaj](#)).  
oraz
9. **Briefing klienta badania** - materiał jest ważnym elementem wspierającym biegłego rewidenta w relacjach z klientem, który jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, wyjaśniającym zmiany w pracy biegłego rewidenta w związku z wdrożeniem i zastosowaniem nowego standardu. Zawarte w nim informacje będą istotne dla kierowników jednostek, dyrektorów finansowych i/lub innych członków wyższego kierownictwa odpowiedzialnych za sporządzanie sprawozdań finansowych oraz personelu bezpośrednio zaangażowanego w ustalanie szacunków księgowych i przygotowanie odpowiednich powiązanych ujawnień. Ponadto, niniejszy Briefing może być przydatny również dla członków rad nadzorczych, w tym członków komitetu audytu jednostek zainteresowania publicznego (pobierz [tutaj](#)).

Wszystkie przetłumaczone na j. polski materiały wspierające wdrożenie i stosowanie KSB 540 (Z) można znaleźć [tutaj](#) oraz w [e-Bibliotece](#).

**\* Materiały dodatkowe związane z KSB 540 (Z) i KSB 250 (Z)<sup>18</sup>**

Integralną częścią uchwały nr 1107/15a/2020 są trzy załączniki, wśród nich załącznik nr 2 i załącznik nr 3 ustanawiające zmiany w innych krajowych standardach. W tych załącznikach zmienione paragrafy danego standardu zostały zastąpione nowym ich brzmieniem. Zmianie uległo 17 standardów (wyżej wymienionych).

Aby ułatwić przeanalizowanie tych zmian opublikowaliśmy dodatkowe materiały o charakterze pomocniczym i edukacyjnym, które pozwolą w łatwiejszy sposób przeanalizować zmiany w standardach związane z przyjęciem

<sup>18</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Materiały dodatkowe związane z KSB 540 (Z) i KSB 250 (Z)”.

KSB 540 (Z) i KSB 250 (Z). Jest to pełne tłumaczenie tekstów opublikowanych przez IAASB, w których nowo dodane zapisy są podkreślone, a tekst usunięty jest przekreślony.

- materiał pomocniczy do zmian krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów kontroli jakości wynikających z przyjęcia KSB 250 (Z) (można pobrać [tutaj](#)),
- materiał pomocniczy do zmian krajowych standardów badania wynikających z przyjęcia KSB 540 (Z) (można pobrać [tutaj](#)).

\* **Kolejny materiał wspierający do KSB 540 (Z)**<sup>19</sup>

Jest to kolejne, dziesiąte opracowanie IAASB - „Wdrożenie MSB 540 (zmienionego) – Przykłady ilustrujące oczekiwane straty kredytowe” (pobierz dokument [tutaj](#)).

Opracowanie zawiera przykłady ilustrujące, w jaki sposób biegły rewident może odnieść się do niektórych wymogów KSB 540 (Z), w szczególności badania różnych cech oczekiwanych strat kredytowych, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w szczególności z MSSF 9, w powiązaniu z utratą wartości w aspektach: karty kredytowe, istotny wzrost ryzyka kredytowego, informacje i dane makroekonomiczne.

### 3.2 KRAJOWE STANDARDY KONTROLI JAKOŚCI

Nadal obowiązują postanowienia uchwały w sprawie **krajowych standardów kontroli jakości (KSKJ)** (z dnia 3 marca 2018 r. uchwała nr 2040/37a/2018 KRBR) z **późniejszą zmianą**.

Ta późniejsza zmiana wynika z [uchwały nr 1107/15a/2020 w przedmiocie przyjęcia Krajowego Standardu Badania 540 \(Zmienionego\) oraz przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych](#).<sup>20</sup>

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

**Uwaga:**

Firmy audytorskie powinny uaktualnić swoje polityki i procedury systemu wewnętrznej kontroli jakości w zakresie okresu przechowywania dokumentów. Okres przechowywania został wydłużony, z pięciu do ośmiu lat, na mocy ustawy z dnia 8 lipca 2021 r. o zmianie ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji oraz niektórych innych ustaw (więcej na ten temat we wcześniejszej części Alertu dotyczącej informacji na temat [ustawy o biegłych rewidentach](#)).

<sup>19</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Kolejny materiał wspierający do KSB 540 (Z)”.

<sup>20</sup> Więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Zatwierdzony już jest KSB 540 (Zmieniony)”.

**Pamiętaj:**

Nowelizacja ustawy o biegłych rewidentach z dnia 19 lipca 2019 r. wprowadziła zapisy dotyczące m.in. obowiązku uwzględnienia w SWKJ usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych wykonywanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu. Więcej na ten temat można przeczytać w „[Alertcie specjalnym – Badanie za 2020 r.](#)”.

**3.3 ZASADY ETYKI ZAWODOWEJ BIEGŁYCH REWIDENTÓW**

W dniu 25 marca 2019 r. KRBR przyjęła [uchwałę nr 3431/52a/2019 w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów](#) („uchwała nr 3431/52a/2019”), która **jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów wprowadziła „Międzynarodowy Kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)”** przyjęty przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (ang. skrót „IESBA”) („Kodeks etyki”). Pełna treść Kodeksu etyki stanowi załącznik nr 1 do uchwały nr 3431/52a/2019.<sup>21</sup>

**Uwaga:****Zmiana Kodeksu etyki<sup>22</sup>**

Dnia 6 sierpnia 2021 r. KRBR podjęła [uchwałę nr 1760/27a/2021](#) w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów. Uchwała przyjmuje i wprowadza do stosowania zmiany do zasad etyki, ustanowionych w Kodeksie IESBA. Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, czyli 13 października 2021 r.

**Skąd potrzeba zmian?**

Część 4B Kodeksu IESBA obejmuje wymogi dotyczące niezależności dla usług atestacyjnych innych niż usługi badania i przeglądu. IESBA dokonała przeglądu i zmiany tej części w celu zapewnienia spójności jej postanowień ze zmienionymi pojęciami i terminami zawartymi w Międzynarodowym Standardzie Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionym) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych”, opracowanym przez IAASB. MSUA 3000 (Z) został ustanowiony jako KSUA 3000 (Z) (załącznik nr 2.1 do uchwały nr 3436/52e/2019).

**Na czym polega zmiana?**

Zmiana polega na zastąpieniu dotychczasowego brzmienia „Części 4B – Niezależność dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu” brzmieniem zmienionym.

**Początek obowiązywania:**

Zmiany zasad etyki mają zastosowanie do wykonania czynności, dla których warunki zlecenia zostały uzgodnione 1 lipca 2022 r. lub później z możliwością ich wcześniejszego stosowania.

<sup>21</sup> Więcej na temat nowego kodeksu etyki można przeczytać w pkt. 3.3 „Alertu specjalnego – Badanie za 2019 r.”.

<sup>22</sup> Więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „[Zmiana Kodeksu etyki](#)”.

**Linki:**

- [Uchwała nr 1760/27a/2021 KRBR z dnia 6 sierpnia 2021 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów](#)
- [Załącznik nr 1 - Zmiany do Części 4B Kodeksu etyki IESBA](#)

Uchwała została również zamieszczona w sekcji „[Prawo i standardy](#)”.

O kolejnych, oczekujących na ustanowienie przez KRBR, jako zmiany zasad etyki biegłych rewidentów, zmianach Kodeksu IESBA jest mowa pkt. 10. „[Co przed nami w perspektywie 2022 r. i kolejnych lat?](#)” Alertu.

**Dla przypomnienia:**

Ogólny zarys Kodeksu etyki przedstawia się następująco:

**OGÓLNY ZARYS KODEKSU****CZĘŚĆ 1**

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

**CZĘŚĆ 2****Zawodowi księgowi 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)****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)

**Wsparcie PIBR:**

» W celu wsparcia biegłych rewidentów w stosowaniu regulacji Kodeksu etyki, przyjętego uchwałą nr 3431/52a/2019, przygotowane zostały materiały objaśniające, które można znaleźć na [www.pibr.org.pl](http://www.pibr.org.pl) w sekcji „Objaśnienia dotyczące Nowego Kodeksu Etyki”.

Seria pt. „**Analiza kodeksu IESBA**” składa się z 12 na bieżąco tłumaczonych części i zamieszczonych w „Aktualnościach” oraz udostępnionych w e-Bibliotece.



W 2020 r. ukazało się jedenaście części, które zostały omówione w „Alertcie specjalnym – Badanie za 2020 r.”:

- „Część 1: pięć podstawowych zasad”; (pobierz opracowanie [tutaj](#))
- „Część 2: Założenia koncepcyjne - Krok 1, Identyfikacja zagrożeń”; (pobierz opracowanie [tutaj](#))
- „Część 3: Założenia koncepcyjne - Krok 2, Ocena zagrożeń”; (pobierz opracowanie [tutaj](#))
- „Część 4: Założenia koncepcyjne - Krok 3, Reakcja na zagrożenie”; (pobierz opracowanie [tutaj](#))
- „Część 5: Niezależność”; (pobierz opracowanie [tutaj](#))
- „Część 6: Konflikty interesów”; (pobierz opracowanie [tutaj](#))
- „Część 7: Zachęty, w tym prezenty i gościnność”; (pobierz opracowanie [tutaj](#))
- „Część 8: Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji [w przypadku zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach]”; (pobierz opracowanie [tutaj](#))
- „Część 9: Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji [w przypadku zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód]”; (pobierz opracowanie [tutaj](#))
- „Część 10: Nacisk na naruszenie podstawowych zasad”; (pobierz opracowanie [tutaj](#))
- „Część 11: Rola księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie – skupienie na stroniczości”. (pobierz opracowanie [tutaj](#))

W 2021 r. ukazała się ostatnia część:

– „Analiza kodeksu IESBA – Moduły” - W podsumowaniu, kończącym cykl publikacji przedstawiających Analizę Kodeksu IESBA, została zaprezentowana koncepcja podejścia „modułowego”, przyjętego przy tworzeniu Kodeksu. Zastosowanie tego podejścia pozwoliło na stworzenie struktury Kodeksu opartej na wzajemnych powiązaniach. Dlatego założenia koncepcyjne przedstawione w części 1 Kodeksu („Przestrzeganie Kodeksu, Podstawowe Zasady i Ramowe Założenia Koncepcyjne”) mają jednakowe zastosowanie do wszystkich czynności zawodowych i obowiązują wszystkich zawodowych księgowych we wszystkich sytuacjach, nie były więc powtarzane w kolejnych częściach. Praktyczne zastosowanie podejścia „modułowego” zostało zaprezentowane na dwóch przykładach opisanych w podsumowaniu. (pobierz opracowanie [tutaj](#))

### » Bank dylematów etycznych<sup>23</sup>

Przypominamy, że z inicjatywy Komisji ds. etyki, KRBR w 2020 r. zainicjowała projekt, którego celem jest zebranie przykładów dylematów etycznych, z którymi mierzą się w swojej praktyce zawodowej biegli rewidentzi. Wybrane przykłady przekazywane do PIBR przy pomocy formularza kontaktowego<sup>24</sup> są na bieżąco analizowane przez Komisję ds. etyki i przekształcane w przykładowe dylematy etyczne. Komisja ds. etyki przygotowała także opisy przykładowych dylematów, które są dostępne po zalogowaniu w panelu biegłego rewidenta. Uwaga, wyjaśnienia Komisji są dla biegłych rewidentów jedynie wskazówką i nie stanowią prawnie wiążącej interpretacji przepisów prawa i standardów wykonywania usług biegłego rewidenta.

## 4 SZCZEGÓLNE ZAGADNIENIA

### 4.1 Wpływ pandemii COVID-19 na badanie sprawozdań finansowych

Bardzo duży wpływ nie tylko na gospodarkę i społeczeństwo, ale także na działalność firm audytorskich i wykonywanie zawodu przez biegłych rewidentów w 2020 r., ale i w 2021 r. oraz w 2022 r. miała i nadal ma pandemia koronawirusa SARS-Cov-2.

#### **Dla przypomnienia:**

W „Alertcie specjalnym – Badanie za 2020 r.” przedstawialiśmy informacje na temat wybranych, najważniejszych opracowań, wytycznych i wskazówek, które mogą być przydatne podczas badania sprawozdań finansowych, ale także świadczenia przez biegłych rewidentów innych usług, z uwzględnieniem wpływu pandemii COVID-19.

Chcielibyśmy przypomnieć o dwóch opracowaniach PIBR oraz o przetłumaczonych alertach IAASB, które mimo, że w większości przypadków zostały udostępnione w pierwszej połowie 2020 r. i dotyczyły badania sprawozdań finansowych za 2019 rok, to zawarte w nich wskazówki nadal pozostają aktualne do badania sprawozdań finansowych za 2021 rok. Prosimy również o zapoznanie się ze wszystkimi opracowaniami i materiałami przygotowanymi przez PANA.

<sup>23</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Bank dylematów etycznych”.

<sup>24</sup> Formularz, za pomocą którego można przedstawiać opisy dylematów etycznych, jest dostępny w [panelu biegłego rewidenta po zalogowaniu](#).

1. Wskazówki PIBR dotyczące badania sprawozdań finansowych za 2019 rok w związku z zagrożeniem koronawirusem SARS-Cov-2: **„Wpływ pandemii koronawirusa SARS-Cov-2 na badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok”**

(pobierz wskazówki [tutaj](#))

2. Wskazówki PIBR dotyczące badania kontynuacji działalności w warunkach pandemii koronawirusa: **„Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”**

(pobierz wskazówki [tutaj](#))

Szczegółnej uwadze polecamy diagram – ścieżkę decyzyjną, który w prosty sposób pokazuje wpływ wniosków biegłego rewidenta na rodzaj opinii z badania. Dla ułatwienia diagram prezentujemy poniżej.



**D1****Kierownik jednostki sporządził sprawozdanie finansowe zgodnie z zasadami mającymi zastosowanie w sytuacji kontynuacji działalności**

(np. zasadami wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego wskazanymi w art. 28 ustawy o rachunkowości)

**D2****Ocena biegłego rewidenta:**

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

**D3****Ocena biegłego rewidenta:**

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

**Rekomendacja biegłego rewidenta:**

Do sporządzenia sprawozdania finansowego powinna zostać zastosowana podstawa rachunkowości odpowiednia dla jednostek niekontynuujących działalności (np. zasady wyceny aktywów i pasywów wskazane w art. 29 ustawy o rachunkowości) – *wniosek do kierownika jednostki o zmianę sprawozdania finansowego*

**D2A****Ocena biegłego rewidenta:**

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

**D2B****Ocena biegłego rewidenta:**

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

**P1**

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

**P2**

**Ocena biegłego rewidenta:** występuje wiele istotnych niepewności, które są istotne dla sprawozdania finansowego jako całości. Biegły rewident wydaje sprawozdanie z badania zawierające **odmowę wydania opinii** (A33 KSB 570 (Z), par. 10 KSB 705 (Z)) A33. Biegły rewident wyciąga wniosek, że pomimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie każdej poszczególniej niepewności z uwagi na wystąpienie wielu istotnych niepewności, które są znaczące dla sprawozdania finansowego jako całości nie jest w stanie sformułować opinii z badania ze względu na potencjalne wzajemne oddziaływanie niepewności i ich możliwy skumulowany wpływ na sprawozdanie finansowe.

**P3**

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

**P4**

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

**P5**

**Kierownik jednostki odmówił** sporządzenia sprawozdania finansowego według zasad właściwych dla jednostek niekontynuujących działalności. Biegły rewident wydaje sprawozdanie z badania zawierające **opinię negatywną** (par. 21, A26-A27 KSB 570 (Z))

**P6**

**Kierownik jednostki sporządził** poprawione sprawozdanie finansowe według zasad właściwych dla jednostek niekontynuujących działalności, sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienie tego faktu. Biegły rewident wydaje sprawozdanie z badania zawierające **opinię bez zastrzeżeń**. Możliwe jest zamieszczenie akapitu objaśniającego na szczególne zasady zastosowane przy sporządzeniu sprawozdania finansowego – standardy pozostawiają to do zawodowego osądu biegłego rewidenta (A27 KSB 570 (Z), KSB 706(Z))

### 3. Alerty Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. skrót IAASB) związane z wpływem Covid-19

KRBR, po przetłumaczeniu na język polski, w 2020 r. udostępniła wszystkie dotychczas opublikowane przez twórcę międzynarodowych standardów badania - IAASB, alerty dotyczące badania i przeglądu sprawozdań finansowych w okresie pandemii.

#### – Pierwszy Alert, ogólny

Udostępnione opracowanie przedstawia w sposób syntetyczny najważniejsze obszary, które mogą wymagać głębszej analizy przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania i sporządzenia odpowiedniego sprawozdania z badania, a są nimi:

- identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia (KSB 315 (zmieniony)),
- reakcje na oszacowane ryzyka (KSB 330),
- badanie szacunków księgowych (KSB 540 (Z)),
- obowiązki dotyczące późniejszych zdarzeń (KSB 560),
- obowiązki dotyczące kontynuacji działalności (KSB 570 (Z)),
- badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (KSB 600),
- formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego (w tym kluczowe sprawy badania) (KSB 700 (Z) i KSB 701),
- inne informacje (KSB 720 (Z)).

(pobierz Alert [tutaj](#)).

#### – Kolejne, Alerty szczegółowe:

- » **Kontynuacja działalności** (pobierz Alert [tutaj](#))
- » **Późniejsze zdarzenia** (pobierz Alert [tutaj](#))
- » **Sprawozdawczość z badania** (pobierz Alert [tutaj](#))
- » **Przegląd śródrocznego sprawozdania finansowego przeprowadzonego zgodnie z MSP 2410** (pobierz Alert [tutaj](#))
- » **Badanie szacunków księgowych** (pobierz Alert [tutaj](#))

W publikacji są podkreślone kluczowe obszary związane z procedurami badania szacunków księgowych i powiązanych z nimi ujawnień w sprawozdaniu finansowym zgodnie z **KSB 540 (zmienionym)**. KSB 540 (Z) jest standardem zmienionym przez IAASB i zastąpił dotychczasowy KSB 540. Zmieniony standard został ustanowiony przez KRBR jako Krajowy Standard Badania i ma obligatoryjne zastosowanie do badania sprawozdań finansowych za 2021 rok.

- Przetłumaczyliśmy także, listę kontrolną przygotowaną przez IFAC dla małych firm dotyczącą kontynuacji działalności – „**Lista kontrolna kontynuacji działalności przez małe przedsiębiorstwo – jak przetrwać i dobrze prosperować po zakończeniu pandemii COVID-19**”. (pobierz opracowanie [tutaj](#)).

**Uwaga:**

Pandemia nie wpływa na spadek oczekiwań w stosunku do biegłych rewidentów co do wysokiej jakości badania. Praca biegłego rewidenta i sprawozdanie z badania nabiera teraz szczególnego znaczenia dla użytkowników sprawozdań finansowych. Audyty powinny być nadal w pełni zgodne z przepisami prawa i wymogami wszystkich KSB. (Prosimy o zapoznanie się z treścią Komunikatu PANA w zakresie wpływu SARS-CoV-2 na badanie sprawozdań finansowych).

**4. Opracowania i materiały udostępnione przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego**

Przypominamy, że 12 września 2019 r. wszedł w życie art. 12 ustawy zmieniającej ustawę o biegłych rewidentach, zgodnie z którym został utworzony nowy organ nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi - **Polska Agencja Nadzoru Audytowego (PANA)**.

**Uwaga:**

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

**Najnowsze opracowanie PANA:**

PANA zwraca uwagę na wybrane zagadnienia, które mogą wpływać na przebieg badania w roku 2022. PANA zachęca również do przeczytania skrótów artykułów dotyczących badania w czasie pandemii COVID-19, które nadal są aktualne w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych za rok 2021.

**„Przygotowanie do badania za rok 2021”**

Poniżej zacytowany tekst został zaczerpnięty ze strony internetowej PANA pod adresem: <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/jak-przygotowac-sie-do-badania-za-rok-2021/>.

**„Zagadnienia, na które warto zwrócić uwagę planując zadania audytowe:****I. Przerwane łańcuchy dostaw, bańki zakupowe, inflacja i inne zmienione warunki życia gospodarczego**

*W 2021 roku można było zaobserwować kilka globalnych zjawisk gospodarczych, które mogły przełożyć się na sposób funkcjonowania podmiotów badanych, a co za tym idzie, mogły one znaleźć swoje odzwierciedlenie w sprawozdaniach finansowych za rok 2021.*

*Ważnym zjawiskiem, które mogło wpłynąć na działanie podmiotów (a w konsekwencji znaleźć swoje odbicie w ryzykach badania) było przerwanie łańcuchów dostaw [1]<sup>25</sup>, które spowodowało powstanie tak zwanych baniek*

<sup>25</sup> Za Encyklopedią Zarządzania: poprzez określenie „łańcuch dostaw” należy rozumieć wszelkie czynności związane z pozyskaniem surowców, transportem oraz produkcją czy przeróbką towarów a kończąc na dostarczeniu produktu konsumentom, [https://mfiles.pl/pl/index.php/%C5%81a%C5%84cuch\\_dostaw](https://mfiles.pl/pl/index.php/%C5%81a%C5%84cuch_dostaw).

zakupowych [2]<sup>26</sup>. Do tej pory podmioty gospodarcze często funkcjonowały w oparciu o modele rozproszonej produkcji (komponenty produkowano lub montowano tam, gdzie koszty były niższe) z wykorzystaniem transportu pomiędzy lokalizacjami ośrodków produkcyjno-montażowych.

Dla przykładu: w przypadku stosunkowo małych, specjalizowanych elementów o wysokim stopniu skomplikowania istnieje niewiele wysoce wyspecjalizowanych przedsiębiorstw produkujących te elementy na potrzeby całego świata (np. chipy, podzespoły do rowerów). W efekcie przerwania łańcuchów dostaw i zablokowania w sposób globalny transportu z tych przedsiębiorstw, nastąpiły wielomiesięczne przestoje w produkcji wyrobu końcowego (np. samochodów, kaloryferów, rowerów) na rynkach docelowych, w tym w Polsce.

Innym przykładem są produkty zamawiane w odległych lokalizacjach ze względu na korzystne ceny produkcji. W przypadku takich produktów przedsiębiorstwa zazwyczaj zamawiały znaczne ilości towaru jednorazowo, aby alokować koszty transportu. W takim przypadku przerwanie łańcuchów dostaw mogło doprowadzić do zablokowania możliwości zakupu tak dużych partii na kilka – kilkanaście miesięcy i doprowadzić do konieczności ponownego zakupu u dostawców lokalnych. Wpłynęło to więc istotnie na wielkość stanów magazynowych (tworzenie bańki zakupowej i kupowanie na zapas) oraz na konieczność zatrudnienia dodatkowych osób do obsługi magazynów (zwiększone koszty wynagrodzeń tych osób).

Ważnym elementem rozważań w odniesieniu do przerywanych łańcuchów dostaw stały się również problemy transportowe, np. zablokowane porty przeładunkowe, które nie mogą zostać rozładowane nawet przez kilka miesięcy. Problem ten może istotnie wpłynąć na ryzyko związane z rozpoznaniem istnienia zapasów oraz ich wartości.

Konieczność poszukiwania nowych dostawców doprowadziła do powstania popytu na rynku lokalnym na producentów wyżej opisywanych produktów. Mogło to doprowadzić do: przeprojektowania produktów końcowych (istniejące substytuty miały inne parametry), wykorzystania niesprawdzonych jakościowo komponentów (zwiększone ryzyko reklamacji oraz obniżenia wartości marki poprzez użycie komponentów o nieznannej jakości), zwiększonego obciążenia pracowników działu logistyki (wzmożony popyt na pracowników z tej dziedziny, co powoduje presję na wynagrodzenia), tworzenia własnych działów produkcji podzespołów (zwiększone nakłady na inwestycje – ryzyko przeinwestowania) i innych ryzyk związanych z tym zagadnieniem.

Ze względu na fakt, że dostawy są wykonywane ze znacznym opóźnieniem w samych zakładach produkcyjnych, może dochodzić do okresowych przestojów. W związku z tym, powstaje ryzyko polegające na tym, że podmiot będzie w wartości zapasu lokował również koszty niewykorzystanych mocy produkcyjnych.

Oprócz problemów związanych z produkcją, problemem mogą się okazać również kontrakty długoterminowe. W efekcie braku dostaw, może być zablokowana ich realizacja oraz mogą być naliczane wysokie kary umowne. Ryzyko to powinno być szczególnie mocno kontrolowane przy okazji badania sprawozdania finansowego, gdyż wysokości takich kar często są znaczne. Również istotna, ze względu zarówno na zwiększone koszty jak i inflację, może okazać się zmiana oceny rentowności danego kontraktu.

W efekcie tak długiego czasu dostawy omawianych komponentów może się okazać, że wyprodukowane z nich zapasy mogą być przeterminowane zarówno fizycznie (np. użycie środków podlegających psuciu się po terminie

<sup>26</sup> Przez „bańkę zakupową” rozumiemy spiralę zakupów, która napędzana jest poprzez niezrównoważony popyt na wyroby końcowe, a poprzez brak dostępności surowców czy też towarów powoduje równoległe (na zapas) kupowanie u różnych dostawców jednocześnie.

ich przydatności lub też użycie środków, które popsuty się ze względu na długotrwały i niewłaściwy sposób przechowywania) jak i moralnie (np. wystąpiły zmiany w prawie, które wymagają stosowania innej klasy rozwiązań lub nastąpiły zmiany mody, designu, trendów itp.). Wobec tego takie zapasy, mogą mieć problem z upłynnieniem zarówno ze względu na sam towar, jak i ze względu na zmiany rynkowego profilu konsumpcyjnego czy inwestycyjnego.

Dodatkowo, można odnotować zjawisko wycofywania się klientów z planów zakupowych dóbr cennych (np. samochodów) ze względu na znaczne (ponadumowne) okresy przedłużenia dostaw. W takich przypadkach również może się okazać, że konieczne byłoby utworzenie rezerw na kary umowne.

W związku z koniecznością zwiększonych zakupów oraz kosztów, producenci będą zmuszeni do znalezienia sposobu pokrycia zapotrzebowania na kapitał obrotowy. Może to skutkować zwiększoną emisją instrumentów dłużnych (np. obligacji czy weksli inwestycyjnych) lub też zwiększonym zapotrzebowaniem na kredyty. Podczas badania należy więc szczególną uwagę zwrócić na takie właśnie aspekty działalności podmiotu.

Dodatkowo należy zwrócić uwagę na zwiększone stopy procentowe (wzrost WIBOR). Mogą się one przełożyć na brak możliwości spłacenia zaciągniętych kredytów oraz przyczynić się do nakręcania spirali zadłużenia.

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

- a. Zapasy (szczególnie ryzyka w zakresie przewartościowania zapasów, przeterminowania, zmian popytowych jak i ryzyka związane z karami umownymi ze względu na odstępowanie od umów, ryzyko „płonących magazynów” – czyli istnienie istotnych zdarzeń po dniu bilansowym)
- b. Kontrakty terminowe (ryzyka związane ze spowodowaną inflacją oraz zwiększonymi kosztami zmianą oceny rentowności wyceną, jak również ryzyka związane z karami umownymi za przedłużanie wykonania)
- c. Instrumenty finansowe (ryzyko braku wypłacalności, braku pokrycia zabezpieczeń oraz ryzyko niewłaściwego zużytkowania środków)
- d. Rezerwy (brak prezentacji odpowiednich rezerw na kary umowne)
- e. Zobowiązania (niewłaściwa wycena zobowiązań, brak właściwej prezentacji zabezpieczeń)
- f. Wartości niematerialne i prawne (np. wycena znaków towarowych może ulec zmianie ze względu na zmianę w pozycjonowaniu danej marki)
- g. Koszty (zwiększone koszty wynagrodzeń, zwiększone koszty magazynowania, zwiększone przestoje, a co za tym idzie, zwiększone niewykorzystane moce produkcyjne, istotne różnice kursowe)

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

## **II. Poznanie klienta**

Jak wynika z powyższej, skrótowej analizy zagadnienia przerwanych łańcuchów dostaw, podczas badania sprawozdań finansowych za rok 2021 zespoły audytorskie powinny ponownie przeprowadzić dokładną analizę klienta oraz tego, jakie zmiany nastąpiły w sposobie jego funkcjonowania. Biegły rewident nie powinien bazować

wyłącznie na swojej dotychczasowej wiedzy, lecz ponownie i dokładnie rozpoznać otoczenie społeczno-gospodarcze jednostki oraz zmiany w łańcuchach dostaw. W tym zakresie należy kierować się wytycznymi KSB 315 (Z) [3]<sup>27</sup> ze szczególnym uwzględnieniem par. 11, 12 i 13.

### III. Ryzyko oszustwa

Podchodząc do analizy od strony trójkąta ryzyka oszustwa [4]<sup>28</sup> należy rozważyć:

- **Presję** – pracownicy i kierownicy mogą odczuwać zwiększoną presję na oszustwo, związane z możliwym pogorszeniem sytuacji finansowej podmiotu gospodarczego oraz zwiększonymi zapasami.
- **Okazję** – silna presja na zakup może spowodować niewłaściwe zabezpieczenie stanów magazynowych, przewartościowanie ich, a przez to pokusę do zniszczenia aktywów w celu odzyskania środków z ubezpieczenia; dodatkowo kierownicy mogą dzięki kilku zapisom (do których zaliczyć można np. brak tworzenia rezerw, czy też brak wpisania w koszty niezrealizowanych mocy produkcyjnych) poprawić wynik finansowy.
- **Racjonalizację** – pracownicy i kierownicy mogą racjonalizować sobie oszukańcze działania, myśląc: “to jest niezbędne, aby pomóc firmie przetrwać, a nikomu się nic nie stanie”.



Planując audyt, zespoły audytorskie powinny wziąć pod uwagę wszelkie potencjalne ryzyka nadużyć finansowych, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe. Powinny zrozumieć działania podejmowane przez kierownictwo w celu ograniczenia tych zagrożeń, a następnie ocenić, czy procedury audytu, które zaplanowali, muszą ulec zmianom. W tym zakresie należy kierować się wytycznymi KSB 240 [5]<sup>29</sup>.

### IV. Badanie wartości szacunkowych

Ze względu na dużą zmienność sposobu funkcjonowania gospodarki, ten obszar badania będzie stanowił istotne wyzwanie dla biegłych rewidentów. W bieżącym roku w zakresie badania wartości szacunkowych obowiązuje nowy standard 540 (Z) [6]<sup>30</sup>, który kładzie specjalny nacisk na analizę ryzyka. W świetle powyższych analiz, jako

27 Załącznik nr 1.10 do uchwały Nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r., Krajowy Standard Badania 315 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 315 (zmienionego) Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia, [https://www.pibr.org.pl/assets/file/4149,1.10%20KSB%20315%20\(Z\).pdf](https://www.pibr.org.pl/assets/file/4149,1.10%20KSB%20315%20(Z).pdf)

28 Bazującego na teorii oszustwa D. R. Cressey'a

29 Załącznik nr 1.5 do uchwały Nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r., Krajowy Standard Badania 240 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 240 Obowiązki Biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw, <https://www.pibr.org.pl/assets/file/4146,1.5%20KSB%20240.pdf>

30 Załącznik nr 1 do uchwały Nr 1107/15a/2020 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8 września 2020 r. Krajowy Standard Badania 540 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 540 (zmienionego) Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, [https://www.pibr.org.pl/assets/file/5478,1107.%20Za%C5%82%C4%85cznik%201%20do%20uchwa%C5%82y%201107\\_KSB%20540.Z\\_20200908.pdf](https://www.pibr.org.pl/assets/file/5478,1107.%20Za%C5%82%C4%85cznik%201%20do%20uchwa%C5%82y%201107_KSB%20540.Z_20200908.pdf)

szczególne obszary zagrożenia, można wymienić m.in. odpisy aktualizujące, rezerwy, wycenę wartości firmy, wycenę wartości niematerialnych i prawnych.

Po raz kolejny należy wskazać, że trudno jest w obecnym okresie wykorzystać analizy przygotowane w oparciu o wartości historyczne. W trakcie obecnego sezonu może się okazać niezbędne zastosowanie specjalistów do przeprowadzenia wyceny poszczególnych aktywów.

#### V. Wysoka przydatność konsultacji

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

Polska Agencja Nadzoru Audytowego zwraca uwagę, że zmienione warunki działania mogą prowadzić do powstania niezwykle niekorzystnych zjawisk związanych z oszukańczą sprawozdawczością czy wręcz z tworzeniem tak zwanych piramid finansowych.

PANA przypomina, że celem badania jest wyrażenie racjonalnej opinii o wysokim poziomie pewności, czy zbadane sprawozdania finansowe są wolne od istotnych zniekształceń – niezależnie od tego, czy wynika to z oszustw czy też błędów. Temat ten był szeroko poruszany podczas konferencji PANA „Ład korporacyjny 2021: jak wzmacniać zaufanie w gospodarce”. Pełna wersja komentarza w odniesieniu do zniekształceń w wyniku oszustwa znajduje się na stronie internetowej PANA.

Agencja zachęca ponadto do zapoznania się z opracowaniami dotyczącymi badania za rok 2020, gdyż pozostają one w dalszym ciągu aktualne również podczas badania za rok 2021.”

#### Dla przypomnienia:

W „Alertcie specjalnym – Badanie za 2020 r.” przedstawialiśmy informacje na temat wcześniej przygotowanych przez PANA opracowań i wytycznych, a także opracowań innych instytucji i organizacji.

Opracowania PANA:

- » „Jak przygotować się do badania za rok 2020?” (pod adresem: <https://pana.gov.pl/informacje-ogolne-o-pana-1/jak-przygotowac-sie-do-badania-za-rok-2020/>)
- » Zagadnienie kontynuacji działalności (pod adresem: <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/nowe-komunikaty-iaasb-dotyczace-audytu-w-okresie-pandemii-covid-19/>)
- » Zagadnienie badania zdarzeń po dniu bilansowym (pod adresem: <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/nowe-komunikaty-iaasb-dotyczace-audytu-w-okresie-pandemii-covid-19/>)
- » Zagadnienie dotyczące inwentaryzacji (pod adresem: <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/proces-badania-inwentaryzacji-w-przypadku-badania-prowadzonego-w-sposob-zdalny-w-swietle-wytycznych-zaprezentowanych-na-stronie-ifac/>)

- » Zagadnienie dotyczące testów kontroli (pod adresem: <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/zrozumienie-kontroli-wewnetrznej-w-okresie-pandemii-covid-19/>)
- » Zagadnienie dotyczące oszustwa (pod adresem: <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/planowanie-badania-ryzyka-oszustwa-w-okresie-pandemii-covid-19/>)
- » Zagadnienie sprawozdania z badania w kontekście COVID (pod adresem: <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/nowe-komunikaty-iaasb-dotyczace-audytu-w-okresie-pandemii-covid-19/>)

## Ważne!

### Podsumowanie rozważań dotyczących badania sprawozdań finansowych w dobie pandemii Covid-19

Konsekwencje pandemii Covid-19 dla sprawozdań finansowych i zleceń audytowych są złożone i spowodowały wyzwania dla kierownictwa, osób sprawujących nadzór oraz firm audytorskich i biegłych rewidentów. Istnieje wysoki poziom niepewności co do gospodarki, przyszłych zysków i wielu innych danych wejściowych, które stanowią fundamentalne elementy sprawozdawczości finansowej. Niepewność wynikająca z obecnego otoczenia może zwiększyć wyzwanie w uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania potrzebnych do sformułowania niezależnego poglądu na temat zasadności szacunków i osądów kierownictwa.

Biegli rewidenci powinni kierować się profesjonalnym osądem i zawodowym sceptycyzmem oraz skupiać się na swoich etycznych obowiązkach i interesie publicznym.

## 4.2 Jednolity Elektroniczny Format Raportowania (ang. European Single Electronic Format, ESEF)

### Wprowadzenie

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

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

Zgodnie z rozporządzeniem UE nr 2019/815:

- wszystkie raporty roczne sporządzane są przez emitentów w formacie XHTML;
- skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSSF, będące składnikami skonsolidowanych raportów rocznych znakowane są przy użyciu języka znaczników XBRL;



- znaczniki XBRL powinny być umieszczone w dokumencie XHTML przy użyciu specyfikacji standardu Inline XBRL;
- taksonomia, która ma być stosowana stanowi rozszerzenie taksonomii MSSF opracowanej przez Fundację MSSF;
- począwszy od 1 stycznia 2020 r. (**uwaga** ten termin został odroczony w Polsce, o czym mowa dalej) podstawowe części sprawozdania finansowego (tj. sprawozdanie z sytuacji finansowej, sprawozdanie z zysków lub strat i całkowitych dochodów, sprawozdanie z przepływów pieniężnych, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym) zawarte w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF, znakowane są szczegółowo. Ponadto począwszy od 1 stycznia 2022 r. informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego znakowana jest zbiorowo.

### Opóźnienie obowiązku stosowania ESEF

O planach odroczenia stosowania ESEF, zarówno na poziomie prawa unijnego jak i krajowego, informowaliśmy w połowie grudnia 2020 r. (informacja w aktualnościach pt. „Opóźnienie obowiązku stosowania ESEF”/Komunikat MF i UKNF w sprawie odroczenia obowiązku stosowania ESEF).

Parlament Europejski oraz Rada Unii Europejskiej osiągnęły porozumienie dotyczące zmiany Dyrektywy Transparency (Dyrektywa 2004/109/WE) w zakresie przesunięcia terminu obowiązkowego stosowania ESEF o rok – dopiero dla raportów za lata obrotowe zaczynające się 1 stycznia 2021 r. lub później, jednak ostateczna decyzja dotycząca opóźnienia należała do poszczególnych państw członkowskich UE. Utrzymana została możliwość raportowania w tym formacie za 2020 rok. Przesunięcie stosowania ESEF miało polegać na zmianie art. 4 ust. 7 Dyrektywy Transparency oraz na wydaniu stosownych regulacji krajowych.

### Prawo unijne

W dniu 15 lutego 2021 r. zostało przyjęte, a dnia 26 lutego 2021 r. w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej zostało opublikowane Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/337 z dnia 16 lutego 2021 r. zmieniające rozporządzenie (UE) 2017/1129 w odniesieniu do prospektu UE na rzecz odbudowy i ukierunkowanych zmian dotyczących pośredników finansowych oraz dyrektywę 2004/109/WE w odniesieniu do jednolitego elektronicznego formatu raportowania rocznych raportów finansowych w celu wsparcia odbudowy po kryzysie związanym z COVID-19 (jego treść dostępna jest [tutaj](#)). Rozporządzenie to, w art. 4 dotyczącym zmiany art. 4 ust. 7 akapit pierwszy dyrektywy 2004/109/WE, adresowało intencję regulatora unijnego w zakresie przesunięcia obowiązku stosowania ESEF. Aby skorzystać z opcji, czyli odroczenia ESEF o rok, państwo członkowskie musiało powiadomić Komisję o zamiarze zezwolenia na takie opóźnienie i uzasadnić ten zamiar. Rozporządzenie weszło w życie dwudziestego dnia po jego opublikowaniu.

### Prawo krajowe

Ministerstwo Finansów we współpracy z Urzędem Komisji Nadzoru Finansowego w połowie grudnia 2020 r. zakomunikowało (patrz informacje powyżej), że ma zamiar skorzystania z opcji krajowej dotyczącej odroczenia ESEF oraz że opracuje odpowiednie przepisy w tym zakresie. Komunikat wskazywał na zamiar skorzystania z opcji krajowej, ale że będzie to możliwe dopiero po zakończeniu prac organów UE nad rozporządzeniem zmieniającym.

Zamiar polskiego regulatora był realizowany w postaci poprawki, polegającej na dodaniu art. 23a, zgłoszonej i przyjętej 9 lutego 2021 r. na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w trakcie pierwszego czytania rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Prawo bankowe oraz niektórych innych ustaw ([druk 859](#)).<sup>31</sup> Poprawka ta wprowadzała do projektu ustawy przepis umożliwiający emitentom niestosowanie formatu ESEF do raportów rocznych oraz skonsolidowanych raportów rocznych za rok 2020 i sporządzenie tych raportów na zasadach dotychczasowych.

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Prawo bankowe oraz niektórych innych ustaw po trzecim czytaniu w Sejmie został przekazany w dniu 26 lutego 2021 r. Prezydentowi i Marszałkowi Senatu. Pierwotna poprawka dotycząca odroczenia ESEF – polegająca na dodaniu art. 23a – została wprowadzona jako art. 24. Przebieg procesu legislacyjnego dla druku nr 859 można monitorować [tutaj](#).

13 kwietnia 2021 r. w [Dzienniku Ustaw](#) pod poz. 680 została opublikowana ustawa z dnia 25 lutego 2021 r. o zmianie ustawy – Prawo bankowe oraz niektórych innych ustaw („ustawa”), na mocy której w Polsce został odroczony termin na zastosowanie jednolitego elektronicznego formatu raportowania.

Zgodnie z brzmieniem art. 24 ustawy emitent mógł zdecydować o niestosowaniu wymogów ESEF (w rozumieniu [rozporządzenia delegowanego Komisji \(UE\) 2019/815](#)) do raportów rocznych oraz skonsolidowanych raportów rocznych, zawierających odpowiednio sprawozdania finansowe oraz skonsolidowane sprawozdania finansowe za rok obrotowy rozpoczynający się w okresie od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2020 r., i sporządzić te raporty na zasadach dotychczasowych. Powyżej wskazany przepis miał zastosowanie również do raportów sporządzonych **przed dniem wejścia w życie** przepisu art. 24 ustawy.

Art. 24 ustawy wszedł w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia ustawy, czyli 14 kwietnia 2021 r.

Tekst ustawy o zmianie ustawy – Prawo bankowe oraz niektórych innych ustaw można pobrać [tutaj](#).

### **Interpretacja Ministerstwa Finansów: MF o braku zastosowania ESEF<sup>32</sup>**

5 marca 2021 r. przedstawiliśmy odpowiedź Ministerstwa Finansów na temat braku zgodności sprawozdań finansowych z wymogami ESEF – w aktualnym, na tamten czas, stanie prawnym.

Zespół PIBR zajmujący się wsparciem w zakresie badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ESEF sformułował pytania, czy w świetle wówczas obowiązujących przepisów, w tym ustawy o rachunkowości, w przypadku, gdy zobowiązana do tego jednostka – emitent:

1. nie sporządzi historycznych informacji finansowych wymaganych przez ramowe założenia sprawozdawczości finansowej w formacie XHTML; lub
2. nie oznakuje sporządzonych zgodnie z MSSF skonsolidowanych historycznych informacji finansowych zgodnie z wymogami określonymi w rozporządzeniu UE 2019/815,

<sup>31</sup> Transmisję z posiedzenia Komisji można odsłuchać ([tutaj](#)), ze streszczeniem prac Komisji można zapoznać się ([tutaj](#)).

<sup>32</sup> Z pismem PIBR i odpowiedzią MF można zapoznać się w aktualności pt. „[MF o braku zastosowania ESEF](#)”.

a dokona ich/jego opublikowania to, czy można przyjąć, że takie historyczne informacje finansowe stanowią roczne (skonsolidowane) sprawozdanie finansowe w rozumieniu ustawy o rachunkowości za rok, za który zostaną sporządzone?

W odpowiedzi, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w MF poinformował, że sprawozdanie finansowe jednostki powinno być sporządzone w jednej określonej formie oraz powinno prezentować niezbędne dane. Za zasadne uznano, żeby sprawozdania finansowe emitentów za rok obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2020 r. lub później były sporządzane w jednym formacie elektronicznym.

Odnosząc się do roli biegłego rewidenta, w świetle powyższych informacji, MF wskazało, iż zgodnie z art. 83 ust. 3 pkt 9 ustawy o biegłych rewidentach, biegły rewident w sprawozdaniu z badania sprawozdania finansowego zawiera opinię o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową. Kwestie te biegły rewident powinien badać w kontekście obowiązującego – na dzień wydawania opinii - stanu prawnego.

## Wsparcie PIBR

### \* Wskazówki do badania zgodności z wymogami ESEF

Mimo niepewnej sytuacji prawnej, wynikającej z trwających zmian legislacyjnych, intensywnie pracowaliśmy nad wsparciem w zakresie badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ESEF, gdyż wówczas rozpoczął się już okres publikacji raportów rocznych oraz skonsolidowanych raportów rocznych za rok 2020. Z inicjatywy Krajowej Rady Biegłych Rewidentów powstał zespół ekspertów do opracowania wsparcia dla biegłych rewidentów.

10 marca 2021 r. zostały udostępnione przygotowane przez ten zespół wskazówki do badania zgodności sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych z wymogami rozporządzenia ESEF.<sup>33</sup>

Do momentu zakończenia prac nad wskazówkami nie została znowelizowana ani ustawa o rachunkowości, ani ustawa o biegłych rewidentach, jak również nie została podjęta ostateczna decyzja o odsunięciu w Polsce o jeden rok obowiązku stosowania wymogów, o których mowa w rozporządzeniu ESEF.

Wskazówki odnosiły się do obowiązków biegłych rewidentów związanych z oceną formatu prezentacji rocznego sprawozdania finansowego i skonsolidowanego sprawozdania finansowego (XHTML) oraz oceną zgodności znakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSR/MSSF z wymogami rozporządzenia ESEF. Wskazówki zawierały w załączniku 1 przykład treści opinii na temat zgodności z wymogami rozporządzenia ESEF, stanowiącej odrębną sekcję sprawozdania z badania.

Wskazówki miały zastosowanie do badania sprawozdań finansowych za **rok 2020** przy założeniu, iż celem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów było opracowanie odrębnego standardu badania zgodności sprawozdań finansowych z wymogami rozporządzenia ESEF.

(Wskazówki można pobrać [tutaj](#))

<sup>33</sup> Więcej na temat można przeczytać w aktualności pt. „Wskazówki do badania ESEF”.

**Ważne!****Nowy standard do badania zgodności z rozporządzeniem ESEF - KSUA 3001PL**

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów 17 grudnia 2021 r. podjęła uchwałę nr 1975/32a/2021 w sprawie Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL - „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” (KSUA 3001PL). W dniu 22 grudnia 2021 r. uchwała została zatwierdzona przez Radę PANA i z tym dniem weszła w życie.<sup>34</sup>

Wymogi dotyczące jednolitego elektronicznego formatu raportowania (ang. European Single Electronic Format, ESEF) zawarte są w rozporządzeniu delegowanym Komisji (UE) 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniającym dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania. Aktualne brzmienie rozporządzenia 2019/815 jest dostępne na stronie internetowej Komisji Europejskiej ([tutaj](#)).

Nowy krajowy standard jest oparty o udostępnione wcześniej przez KRBR „Wskazówki dotyczące badania zgodności z wymogami ESEF” (o których mowa powyżej oraz [tutaj](#)). KSUA 3001PL uwzględnia także najnowsze zmiany postanowień ustawy o rachunkowości oraz ustawy o biegłych rewidentach (więcej na ten temat można przeczytać [tutaj](#); informacja na temat zmian w ustawie o biegłych rewidentach oraz w ustawie o rachunkowości była także we wcześniejszej części Alertu, w pkt 2. Podstawowe przepisy prawa dotyczące badania za 2021 rok).

**Usługi, do których ma zastosowanie standard:**

KSUA 3001PL ma zastosowanie do usług:

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

**Początek obowiązywania:**

KSUA 3001PL ma zastosowanie do usług badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia **31 grudnia 2021 r. i później**.

**Linki:**

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

<sup>34</sup> Więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”.

KSUA 3001PL jest standardem krajowym, tj. nie ma żadnego odpowiednika w jakichkolwiek standardach wydawanych przez IAASB.

**Uwaga:**

Zachęcamy do zgłaszania uwag do standardu. Będziemy wdzięczni za wszelkie Państwa komentarze i opinie, które zostaną przeanalizowane w ramach przeglądu powdrożeniowego tego standardu.

**\* Co się zmieniło? – wskazówki a standard do badania ESEF**

Aby ułatwić zapoznanie się z najnowszym standardem, o którym mowa powyżej - KSUA 3001PL, 29 grudnia 2021 r. przygotowaliśmy krótki opis najważniejszych zmian pomiędzy tym standardem, a opublikowanymi w marcu 2021 r. wskazówkami do badania ESEF.<sup>35</sup>

Najważniejsze zmiany dotyczą m.in.:

- Rozszerzenia zakresu zastosowania standardu – standard ma zastosowanie nie tylko do badania sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, ale także, po zmianie ustawy o rachunkowości, do badania sprawozdania finansowego oraz skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostek niebędących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, sporządzanego zgodnie z MSSF i w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu ESEF (rozporządzeniu delegowanym Komisji (UE) 2019/815), a także skonsolidowanego sprawozdania finansowego tych jednostek, jeżeli zostały oznakowane zgodnie z wymogami rozporządzenia ESEF.
- Doprecyzowania dotychczasowych definicji oraz dodania nowej - „istotne zniekształcenie”.
- Doprecyzowania postanowień dotyczących zaangażowania eksperta biegłego rewidenta.
- W zakresie „Istotności” – dodania przykładowego istotnego zniekształcenia o rozległym charakterze; a także wskazania, że biegły rewident sprawdza, czy wszystkie liczby, o których mowa w załączniku II ust. 1 rozporządzenia ESEF zostały oznakowane, brak oznaczenia którejkolwiek liczby jest istotnym zniekształceniem i powoduje modyfikację opinii.
- Wskazania, że badanie zgodności z wymogami ESEF wykonuje się przy użyciu innego oprogramowania niż oprogramowanie służące do przygotowania dokumentów ESEF.
- Dodania zapisów odnoszących się do uzyskania racjonalnej pewności, w tym, że format sprawozdania finansowego jest zgodny z wymogami rozporządzenia ESEF, a także przeprowadzenia przez biegłego rewidenta testów walidacyjnych dokumentu ESEF przy użyciu oprogramowania sprawdzonego testami zgodności opublikowanymi przez ESMA (ang. conformance suites).
- Zmiany części zapisów w sekcji pt. „Ocena znaczników iXBRL” oraz ograniczenia wymogów w sekcji pt. „Inne informacje”.

<sup>35</sup> Więcej na temat można przeczytać w aktualności pt. „Co się zmieniło? - wskazówki a standard do badania ESEF”.

- Sekcji pt. „Sprawozdawczość biegłego rewidenta” – dodanie objaśnienia, że raport na temat zgodności z wymogami rozporządzenia ESEF stanowi część sprawozdania z badania, a także, wydzielenie sekcji pt. „Opinia niezmodyfikowana i zmodyfikowana” wraz ze wskazaniem przykładowych sytuacji, w których dochodzi do modyfikacji opinii.
- Dodania dwóch nowych załączników: nr 2 - przykład opinii z zastrzeżeniem oraz nr 3 - przykład opinii negatywnej w zakresie oznakowania.

Podsumowanie najważniejszych zmian sygnalizuje wybrane aspekty nowego standardu i nie może być traktowane jako substytut zapoznania się z treścią całego standardu KSUA 3001PL.

#### **\* Narzędzia informatyczne wspomagające badanie ESEF**

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

Dnia 8 marca 2021 r., jako jeden z kolejnych elementów wsparcia dla firm audytorskich i biegłych rewidentów, przedstawiliśmy informacje o dostawcach specjalistycznych narzędzi informatycznych wspomagających badanie sprawozdań finansowych zgodnych z ESEF. Aby ułatwić kontakt z wybranymi dostawcami, podaliśmy dane kontaktowe tych dostawców, którzy zwrócili się do PIBR z taką propozycją. Informacje o firmach zostały przedstawione na stronie internetowej PIBR, w aktualności pt. „Narzędzia informatyczne wspomagające badanie ESEF”.

Zaznaczamy, że PIBR nie pośredniczy w nawiązaniu współpracy z tymi firmami. Informujemy, że PIBR nie jest w żaden sposób powiązany z którąkolwiek z tych firm. Jednocześnie zastrzegamy, że PIBR nie promuje ani nie rekomenduje żadnej ze wskazanych firm, ani żadnego z rozwiązań informatycznych udostępnionych przez te firmy. PIBR nie ponosi również odpowiedzialności za przekazywane przez te firmy informacje, jak również za wyniki pracy biegłych rewidentów, którzy zdecydują się na wykorzystanie oferowanych narzędzi.

#### **\* Projekt przykładowych procedur badania ESEF**

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

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

Również w tym przypadku, prosimy o zgłaszanie Państwa uwag.

Dla niektórych z Państwa tego typu badanie będzie pierwszym badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie w wymogami rozporządzenia 2019/815. Zapraszamy firmy audytorskie i biegłych rewidentów do dzielenia się swoimi praktycznymi doświadczeniami w tym zakresie.

#### **UKNF o ESEF:**

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

### **4.3 Nowe opracowanie PANA – „Wymogi dokumentowania badania sprawozdań finansowych – wybrane elementy w kontekście przeprowadzonych kontroli”**

W tym miejscu chcielibyśmy zwrócić Państwa uwagę na najnowsze **opracowanie PANA** (z 21.02.2022 r.), które warto przybliżyć z uwagi na kwestie jakie są w nim poruszone.

Poniżej zacytowany tekst został zaczerpnięty ze strony internetowej PANA pod adresem: <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/wymogi-dokumentowania-badania-sprawozdan-finansowych-wybrane-elementy-w-kontekście-przeprowadzonych-kontroli/>.

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

Zgodnie z art. 84 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2020 r. poz. 1415 ze zm.) sprawozdanie z badania powinno wynikać z zebranej i opracowanej w toku badania dokumentacji badania.

W obowiązujących regulacjach prawnych nie określono wzoru (szablonu) dokumentacji badania. W gestii biegłego rewidenta pozostaje więc rozważenie, jak udokumentować przebieg badania. W tym kontekście biegły rewident powinien mieć na względzie, że nadrzędnym wymogiem jest sporządzenie dokumentacji badania, która zawiera odpowiednie i wystarczające dowody badania i ich ocenę dokonaną z zawodowym sceptycyzmem. Jej zawartość, bez dodatkowych wyjaśnień, powinna pozwolić niezależnemu biegłemu rewidentowi na przesłedzenie, w racjonalnym czasie toku badania i dokonanie tylko na jej podstawie oceny zasadności wydania opinii. Polska Agencja Nadzoru Audytowego zauważa, że bardzo często kontrolowane dokumentacje badania na to nie pozwalają. W związku z tym Agencja pragnie zwrócić uwagę na praktyczne aspekty w zakresie wybranych elementów dokumentacji.

#### **KSB 230 Dokumentacja badania**

Pomimo tego, że art. 84 ustawy nie wskazuje konkretnego sposobu dokumentowania, wskazówki w tym względzie zawarto w zapisach KSB 230 Dokumentacja badania.

W par. 6 lit. a KSB 230 znajduje się definicja dokumentacji badania wskazująca na to, że jest to zbiór obejmujący:

- zapis wykonanych procedur,

- uzyskane stosowne dowody,
- wnioski wyciągnięte przez biegłego rewidenta.

W par. 8 KSB 230 znajdują się kolejne wymogi wskazujące na ważne elementy dokumentacji badania:

- a. opis rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur badania obejmujących (zgodnie z par. 9 KSB 230):
  - i. rozpoznaną charakterystykę określonych, zbadanych pozycji lub spraw
  - ii. informację o tym, kto przeprowadził daną pracę w ramach badania i datę jej ukończenia
  - iii. informację o tym, kto dokonał przeglądu wykonanej pracy, datę i zakres tego przeglądu
- b. rezultaty przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania
- c. opis znaczących spraw, które pojawiły się podczas badania, dotyczących ich wniosków i znaczących zawodowych osądów dokonanych przy formułowaniu tych wniosków, których przykłady odnotowano w par. A8 KSB 230. Są to:
  - i. sprawy, które powodują znaczące ryzyka;
  - ii. wyniki procedur badania wskazujące na to, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenia lub, istnieje potrzeba skorygowania poprzednich oszacowań ryzyk istotnego zniekształcenia oraz jego reakcji na to ryzyko;
  - iii. okoliczności powodujące, że biegłemu rewidentowi poważne trudności sprawia zastosowanie niezbędnych procedur badania;
  - iv. ustalenia, które mogą powodować modyfikację opinii biegłego rewidenta lub zamieszczenie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Jak wskazuje par. A3 KSB 230 dokumentacja może obejmować przykładowo:

- programy badania,
- analizy,
- sporządzone notatki,
- streszczenia znaczących spraw,
- pisma zawierające potwierdzenia i oświadczenia,
- listy kontrolne,
- korespondencję (w tym e-maile) dotyczącą znaczących spraw.

Biegły rewident może dołączyć wyciągi lub kopie dokumentacji jednostki (na przykład znaczące i specyficzne umowy oraz porozumienia) jako część dokumentacji badania.



Szczególne uwagę KSB 230 poświęca identyfikacji testowanych pozycji. Standard nie nakazuje umieszczania w dokumentacji skanów wszystkich testowanych pozycji (choć w okresie pandemii bardzo często w dokumentacji znajdują się skany, co ułatwia zweryfikowanie testowanych danych). Standard jednak wskazuje w par. A12, konieczność rejestrowania cech dokumentów testowanych (np. wskazania dokumentów księgowych z dziennika powyżej kwoty istotności). Należy jednak zawsze zwracać uwagę na przytoczone wcześniej zapisy par. 6 KSB 230. Sam proces selekcji dokumentów do testowania nie zastępuje wskazania celu i zakresu procedur, jakie zostały wykonane w odniesieniu do tych pozycji.

Dla przykładu – wykonując test dotyczący prawidłowości zakwalifikowania przychodów z tytułu wykonywanych usług do konkretnego okresu należy po odpowiednim rozeznaniu wpisać w procedurę sprawdzenie (o ile jest to adekwatne do sposobu działania danej jednostki):

- a. czy usługa jest wykonywana na przestrzeni więcej niż 1 miesiąca – należy to sprawdzić na podstawie dokumentu XY oraz faktury,
- b. jeśli fakturowanie usługi odbywa się jednorazowo na początku jej realizacji to jaki okres obejmuje faktura – należy to sprawdzić na podstawie dokumentu XY w odniesieniu do wystawionej faktury,
- c. czy przychody z okresów przypadających do kolejnego roku zostały wyodrębnione i inaczej zaprezentowane – należy to sprawdzić księgowanie w odniesieniu do faktury.

W odniesieniu do tak określonej procedury, należy wybrać odpowiednie pozycje do testowania (np. jeśli fakturowanie odbywa się 3 miesiące przed zakończeniem realizacji usług należy wybrać przynajmniej dane z miesięcy październik – grudzień oraz dodatkowo ze stycznia). Pozycje te powinny być oznaczone w dokumentacji wraz z odnotowanymi wynikami przeprowadzonych testów.

Nie będzie więc prawidłowe umieszczenie w dokumentacji jedynie skanów testowanych dokumentów bez wskazania jaka procedura była wykonywana, co z czym zostało sprawdzone oraz jaki był efekt tego sprawdzenia.

PANA zwraca również uwagę na konieczność zachowania kompletności akt badania, szczególnie w odniesieniu do dokumentów z lat poprzednich jak i w odniesieniu do korekt konsolidacyjnych.

### **Dokumenty z lat poprzednich**

W przypadku kontynuacji zlecenia, jeżeli część prac była wykonana w latach poprzednich, biegły rewident powinien zadbać o udokumentowanie tych czynności w bieżącym badaniu. W praktyce oznacza to, że biegły rewident powinien włączyć kopie przedmiotowych dokumentów z lat poprzednich albo szczegółowy opis wykonanych poprzednio procedur i wyciągniętych wniosków do dokumentacji bieżącego badania.

W oparciu o przeprowadzone kontrole przykładowo można wskazać, że biegli rewidenci badając po raz kolejny sprawozdanie finansowe danej jednostki, w obszarze środków trwałych bardzo często przyjmują, że bilans otwarcia został zbadany w roku poprzednim i ograniczają się do udokumentowania zmian (zwiększeń i zmniejszeń) w badanym roku obrotowym. Takie wybiórcze podejście do dokumentowania (brak udokumentowania bilansu otwarcia) powoduje, że niezależny biegły rewident niebiorący udziału w badaniu nie może potwierdzić prawidłowości stwierdzeń dla tej pozycji bilansowej w badanym okresie.

Podobną, niewłaściwą praktykę w zakresie dokumentowania PANA zaobserwowała w odniesieniu do testów kontroli przeprowadzonych w latach poprzednich. Tymczasem, jeśli biegły rewident w kolejnym badaniu polega na testach z lat poprzednich to powinien je zamieścić w bieżącej dokumentacji badania lub też zamieścić notatkę z przeglądu dotyczącą tych testów (wraz z dowodami na to, że mógł użyć tych testów również w okresie obecnym). Są to dowody potwierdzające, że testy zostały przeprowadzone oraz zawierają ich rezultaty. Powyższe uwagi mają również odpowiednie odniesienie do dokumentacji badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych. PANA zauważa, że w wielu przypadkach biegli rewidenty w dokumentacji badania wskazują tylko, że sprawdzili dane elementy w poprzednim roku/latach. Brak stosownego udokumentowania wykonania procedur (kopii dokumentów lub opisów procedur wykonanych za lata poprzednie) w bieżącej dokumentacji konsolidacyjnej powoduje, że nie można zweryfikować tych procedur z lat poprzednich i w konsekwencji prawidłowości przeprowadzonych korekt konsolidacyjnych w bieżącym okresie sprawozdawczym oraz ciągłości sprawozdania skonsolidowanego.

Zważywszy na powyższe należy podkreślić, że każda dokumentacja badania jest odrębnym zbiorem i powinna zawierać komplet dokumentów stanowiących podstawę wnioskowania biegłego rewidenta wyrażonego w sprawozdaniu z badania. Niezamieszczenie w dokumentacji bieżącego badania dokumentów dotyczących procedur wykonanych w latach poprzednich uniemożliwia ocenę tych procedur audytowych i w konsekwencji prawidłowości wnioskowania biegłego rewidenta.

#### **Udokumentowanie zdarzeń po dniu bilansowym**

Zgodnie ze wskazaniami KSB 560 par. 6, biegły rewident przeprowadza procedury badania pozwalające na stwierdzenie, że wszystkie wymagające korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym zdarzenia, które następują pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania z badania, zostały zidentyfikowane. Należy zwrócić uwagę na fakt, że par. 7 KSB 560 wskazuje, że procedurami należy pokryć okres od daty sprawozdania finansowego do daty sprawozdania z badania lub przedział czasu możliwie najbliższy temu okresowi. Zgodnie ze standardami określenie „możliwie najbliższy temu okresowi” (par. A7 KSB 560) wskazuje, że sposób przeprowadzenia i okres należy dostosować do sposobu prowadzenia ksiąg przez podmiot badany. Dodatkowych wskazówek dostarcza również KSB 580 par. 14, który wskazuje, że ostatni dowód jaki biegły uzyskuje, czyli oświadczenie kierownika jednostki powinien być datowany możliwie najbliżej dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale nie później od niego. W praktyce bardzo często spotyka się oświadczenia kierownika jednostki podpisywane z tą samą datą, która widnieje w sprawozdaniu z badania. W przypadku podpisów elektronicznych należy zwrócić uwagę na to, żeby oświadczenie kierownika jednostki było podpisane przed sprawozdaniem z badania.

#### **Udokumentowanie potwierdzeń zewnętrznych**

Zgodnie z KSB 505 par. 2, dowody badania są bardziej wiarygodne, gdy są uzyskane z niezależnych źródeł spoza jednostki. Takie sformułowanie wskazuje, że każdy z etapów pozyskania zewnętrznego dowodu powinien pozostawać w pełnej kontroli biegłego rewidenta i w proces ten nie może ingerować podmiot badany. Pełen opis takiego procesu został zawarty w par. 7 KSB 505 i obejmuje obowiązek sprawowania przez biegłego rewidenta kontroli nad prośbami o potwierdzenie zewnętrzne poprzez:

- a. wskazanie przez biegłego rewidenta zakresu informacji, które mają być potwierdzone (lub uzyskane),
- b. wybór odpowiedniej strony potwierdzającej,

- c. zaprojektowanie próśb o potwierdzenie, obejmujące ustalenie czy prośby są odpowiednio zaadresowane i zawierają informację zwrotną dla odpowiedzi, które mają zostać przesyłane bezpośrednio do biegłego rewidenta,
- d. wysyłanie próśb do strony potwierdzającej.

Jak wskazują zapisy standardu kluczowym wymogiem wiarygodności potwierdzeń zewnętrznych jest zachowanie pełnej kontroli biegłego rewidenta nad całością procesu.

W związku z powyższym potwierdzenia sald otrzymane przez podmiot badany np. z banku nie będą spełniały wymogów KSB 505 ze względu na brak pełnej kontroli nad procesem (otrzymanie potwierdzenia bezpośrednio przez biegłego rewidenta czy też brak zaprojektowania zakresu informacji, który jest niezbędny do uzyskania przez biegłego rewidenta).

### **Udokumentowanie weryfikacji korekt konsolidacyjnych**

Podczas badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego kluczowe znaczenie ma prawidłowe udokumentowanie procedur badania korekt konsolidacyjnych. Należy zauważyć, że nie jest wystarczające zamieszczenie w dokumentacji badania „czystego” pakietu konsolidacyjnego sporządzonego przez jednostkę dominującą, co ma często miejsce w kontrolowanych dokumentacjach badania. Nie spełnia również wymogu prawidłowego udokumentowania zamieszczenie w pakiecie konsolidacyjnym komentarza biegłego rewidenta odnoszącego się wyłącznie do tego czego korekta ta dotyczy. Zgodnie ze standardami badania biegły rewident powinien umieścić w dokumentacji badania opis przeprowadzonych procedur, czyli opisać co zostało faktycznie wykonane (w tym: co i dlaczego zrobiono, jakie dokumenty sprawdzono, w jakim zakresie, czy i jakie wyliczenia zweryfikowano), kiedy i przez kogo to zostało wykonane oraz jakie są rezultaty przeprowadzonych prac. Podkreślenia wymaga, że wykonane czynności i poczynione ustalenia powinny być udokumentowane w sposób przejrzysty i zrozumiały. Dokumentacja powinna być sporządzona z odpowiednią szczegółowością (np. wskazanie referencji do pozycji weryfikowanych dokumentów). Niewątpliwie pomocnym w zrozumieniu wykonanych przez biegłego rewidenta czynności jest ślad rewizyjny w dokumentach zamieszczonych w dokumentacji badania (np. oznaczenie sprawdzonych pozycji). Należy jednak pamiętać, że samo oznaczenie pozycji jako sprawdzonej nie zastępuje opisu procedury wskazującej to, co zostało sprawdzone.

Reasumując, PANA przypomina, że każdy istotny element badania, stanowiący podstawę wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym wymaga udokumentowania, gdyż dokumentacja badania ma umożliwić ustalenie przez niebiorącego udziału w badaniu biegłego rewidenta, czy biegły rewident przeprowadzający badanie sprawozdania finansowego, wydał o tym sprawozdaniu prawidłową opinię.”

## 4.4 Przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (ang. Anti-Money Laundering, AML)<sup>36</sup>

W ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1132 z późn. zm.) („ustawa AML”) – biegły rewident jest wymieniony jako jedna z „instytucji obowiązanych” (art. 2 ust. 1 pkt 15).

Tekst ujednoczony<sup>37</sup> ustawy AML, obejmujący najnowsze jej zmiany, można pobrać [tutaj](#) lub z Bazy Internetowego Systemu Aktów Prawnych - [ISAP](#).

### Dla przypomnienia:

#### \* Interpretacja MF zapisów ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu<sup>38</sup>

Departament Informacji Finansowej w MF, w 2020 r., w odpowiedzi na dwa pisma KRBR wyjaśnił, że z literalnego brzmienia przepisu ustawy AML wynika, że instytucją obowiązaną są biegli rewidenci. Przepisu tego nie sposób jednak odczytywać w oderwaniu od dyrektywy 2015/849 – źródła zmian w polskiej ustawie w wyniku implementacji prawa unijnego, która wskazuje, że przepisy dyrektywy mają zastosowanie do osób fizycznych lub prawnych podczas wykonywania ich działalności zawodowej biegłych rewidentów. Zdaniem resortu może to prowadzić do wniosku, że poza przypadkiem, kiedy biegły rewident wykonuje zawód jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek, w pozostałych przypadkach instytucją obowiązaną powinna być firma audytorska.

Potwierdzono ponadto, że obowiązki jako instytucji obowiązanych powstają w związku z wykonywaniem działalności biegłych rewidentów, czyli podczas:

1. wykonywania czynności rewizji finansowej,
2. świadczenia usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów,
3. świadczenia usług pokrewnych

<sup>36</sup> Przydatne informacje i materiały GIIF - Informacje związane z tematyką AML można znaleźć na dedykowanej stronie internetowej Ministerstwa Finansów w sekcji „Generalny Inspektor Informacji Finansowej”, pod adresem internetowym: <https://www.gov.pl/web/finanse/generalny-inspektor-informacji-finansowej>. Znajdują się tu m.in. akty prawne, aktualności i komunikaty z zakresu działalności GIIF, przydatne publikacje i opracowania. Szczególną uwagę chcielibyśmy zwrócić na następujące opracowania:

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

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

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

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

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

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

<sup>37</sup> Tekst ujednoczony to przygotowane przez Biuro Legislacyjne Kancelarii Sejmu opracowanie z naniesionymi zmianami na tekst aktu prawnego i służy wyłącznie ułatwieniu stosowania zmienionego aktu.

<sup>38</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „MF wyjaśnia zapisy ustawy AML”.

– zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu. Obowiązki nie powstają natomiast w przypadku świadczenia innych usług jak np. prowadzenia szkoleń czy przygotowania w ramach doradztwa dla klienta narzędzi w formie arkuszy Excel.

Wyjaśniono również – w odniesieniu do oceny ryzyka i rozpoznawania ryzyka - iż biegli rewidenci, co do zasady, należą do kategorii instytucji obowiązyanych narażonych w mniejszym stopniu na ryzyko prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu. W związku z tym przygotowanie oceny ryzyka może być przeprowadzone na podstawie czynników ryzyka odnoszących się do: klientów, państw lub obszarów geograficznych, produktów, usług transakcji lub kanałów ich dostaw, z uwzględnieniem analizy czynników ryzyka. Należy jednak mieć na uwadze, że wskazany katalog nie jest katalogiem zamkniętym.

#### \* Pismo Generalnego Inspektora Informacji Finansowej<sup>39</sup>

W 2020 r. Generalny Inspektor Informacji Finansowej (GIIF) skierował do KRBR pismo z prośbą o jego rozpowszechnienie. W piśmie GIIF przypominał biegłym rewidentom o wybranych obowiązkach wynikających z ustawy AML, obejmujących:

- Ocenę ryzyka, z podkreśleniem, że przeprowadzenie takiej oceny jest jednym z kluczowych obowiązków, który determinuje kolejne działania, m.in. dotyczące procesów i kształtu wewnętrznych procedur, czy też zakresu i sposobu stosowania środków bezpieczeństwa finansowego.
- Rozpoznanie ryzyka związanego ze stosunkami gospodarczymi lub transakcją okazjonalną oraz ocenienie jego poziomu. GIIF wskazuje na częsty błąd polegający na zestawieniu ze sobą tego obowiązku oraz obowiązku wskazanego powyżej.
- Stosowanie środków bezpieczeństwa finansowego w zakresie i z intensywnością uwzględniającymi rozpoznane ryzyko związane ze stosunkami gospodarczymi lub z transakcją okazjonalną. Wszystkie środki bezpieczeństwa finansowego muszą zostać zastosowane, poza wyjątkiem określonym w art. 38 ustawy AML. Modyfikacjom może podlegać jedynie ich intensywność i, w zależności od ryzyka, zakres.
- Zawiadomienie GIIF o okolicznościach, które mogą wskazywać na podejrzenie popełnienia przestępstwa.
- Stosowanie szczególnych środków ograniczających wobec osób i podmiotów. Biegli rewidenci są zobligowani do weryfikacji swoich klientów na wskazanych listach sankcyjnych. W przypadku wątpliwości GIIF zachęca do wysyłania pytań na dedykowaną skrzynkę mailową.
- Zapewnienie udziału osób wykonujących obowiązki związane z AML w programach szkoleniowych.

#### **Uwaga:**

W 2021 r. ustawa AML była kilkakrotnie nowelizowana oraz został ogłoszony jej tekst jednolity. Chcielibyśmy zwrócić uwagę na najważniejszą z tych zmian. Dnia 30 kwietnia 2021 r. została opublikowana ustawa z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu oraz

<sup>39</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „GIIF przypomina o obowiązkach wynikających z ustawy AML”.

niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 815) (ustawa zmieniająca) (z jej treścią można zapoznać się [tutaj](#)).<sup>40, 41</sup>  
Ta nowela to efekt implementacji tzw. V dyrektywy AML.

Przepisy ustawy zostały nowelizowane w następującym, mającym związek z obowiązkami firm audytorskich i biegłych rewidentów, zakresie:

1. Zmiana definicji niektórych pojęć zawartych w ustawie – np. „beneficjent rzeczywisty”, „osoba zajmująca eksponowane stanowisko polityczne”. Zmiany te weszły w życie z dniem **15 maja 2021 r.**
2. Najważniejsze zmiany, które weszły w życie z dniem **31 października 2021 r.** dotyczyły:
  - cyklicznej aktualizacji wewnętrznej procedury;
  - zakresu ochrony pracowników, zgłaszających anonimowo nieprawidłowości;
  - zasad przechowywania dokumentacji, w tym okresu przechowywania dokumentacji;
  - stosowania środków bezpieczeństwa finansowego;
  - sposobu weryfikacji tożsamości klienta, osoby upoważnionej do działania w jego imieniu oraz beneficjenta rzeczywistego;
  - stosowania uproszczonych środków bezpieczeństwa finansowego oraz wzmożonych środków bezpieczeństwa finansowego;
  - rozszerzenia zakresu szkolenia pracowników o kwestie ochrony danych osobowych.

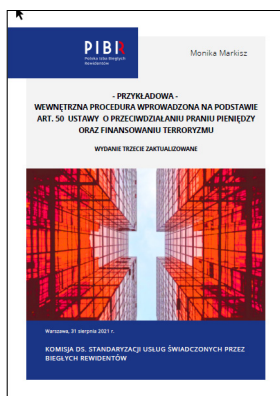
Ponadto, na instytucje obowiązane, w tym biegłych rewidentów, nałożono obowiązek odnotowania rozbieżności pomiędzy danymi zawartymi w Centralnym Rejestrze Beneficjentów Rzeczywistych, a informacjami o kliencie, pozyskanymi przez instytucję obowiązaną oraz podjęcia działań w celu wyjaśnienia tych rozbieżności. Naruszenie ww. obowiązków może spowodować nałożenie na instytucję obowiązaną kar finansowych.

### **Wsparcie PIBR:**

O wcześniejszym wsparciu dla firm audytorskich i biegłych rewidentów, które pomaga w realizacji obowiązków wynikających z ustawy AML można przeczytać w pkt. 4.3 „Alertu specjalnego – Badanie za 2020 rok”.

<sup>40</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „AML – czy coś się zmieniło?”.

<sup>41</sup> O najważniejszych zmianach w ustawie AML można też przeczytać w [komunikacie MF](#).

**» Opracowanie AML – trzecie zaktualizowane wydanie<sup>42</sup>****„Wewnętrzna procedura wprowadzona na podstawie art. 50 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu”**

**Trzecie wydanie** materiałów związanych z obowiązkami wynikającymi ze znowelizowanej ustawy AML zostało udostępnione przez PIBR 17 września 2021 r. W ramach wsparcia firm audytorskich i biegłych rewidentów w dostosowaniu do wyżej omówionych zmian w ustawie AML przygotowaliśmy aktualizację wcześniej udostępnionych materiałów.

Trzecie wydanie, tak jak poprzednie, składa się z trzech części:

- 1. „przykładowej wewnętrznej procedury”** w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu wymaganej przez art. 50 ustawy AML. Procedura ma przykładowy charakter, ale może zostać w prosty sposób zaimplementowana w firmie audytorskiej. W opracowaniu zamieszczone są też przykładowe oświadczenia i inne praktyczne wskazówki;
- 2. zestawienia obowiązków** wynikających z ustawy AML wraz ze wskazaniem terminu lub częstotliwości ich realizacji;
- 3. wykazu linków do przydatnych komunikatów GIFF**, w tym m.in.: bezpłatnego e-learningowego kursu dla pracowników instytucji obowiązanych oraz pierwszej Krajowej Oceny Ryzyka Prania Pieniędzy oraz Finansowania Terroryzmu. Instytucje obowiązane, które zgodnie z ustawą AML mają obowiązek identyfikacji i oceny ryzyk odnoszących się do ich działalności, przy sporządzaniu swoich ocen ryzyka mogą uwzględnić tę krajową ocenę ryzyka.

Poniżej wskazujemy najważniejsze zmiany.

- 1. Przykładowa wewnętrzna procedura**, aktualizacja dotyczyła m.in.:
  - wskazania zmienionych bądź nowych obowiązków, które wynikają z przepisów wchodzących w życie 31 października 2021 r. (tekst wyróżniony w formie **bold** i *italiki*);

<sup>42</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Trzecie zaktualizowane wydanie opracowania AML”.

- \_ zmiany niektórych definicji - w ślad za zmianą ustawy AML - w treści procedury oraz w załączniku nr 7;
- \_ załączników:
  - dodane zostały trzy nowe załączniki:
    - nr 5 - „Sposób odnotowywania rozbieżności między informacjami zgromadzonymi w Centralnym Rejestrze Beneficjentów Rzeczywistych a informacjami o beneficjentach rzeczywistych klienta ustalonymi w związku ze stosowaniem ustawy oraz udokumentowania utrudnień stwierdzonych w związku z weryfikacją tożsamości beneficjenta rzeczywistego oraz czynności podejmowanych w związku z identyfikacją jako beneficjenta rzeczywistego osoby fizycznej zajmującej wyższe stanowisko kierownicze”;
    - nr 6 - „Wykaz państw trzecich wysokiego ryzyka”;
    - nr 9 - „Ewidencja zgłoszeń naruszeń”;
  - rozbudowania załącznika nr 4 – „Wzór oświadczenia zawierającego wynik bieżącego monitorowania stosunków gospodarczych klienta” oraz zmiany załącznika nr 7 - „Wzór oświadczenia dotyczącego eksponowanego stanowiska politycznego” poprzez dodanie wskazania źródła majątku klienta oraz wskazania źródła pochodzenia wartości majątkowych pozostających w dyspozycji klienta;
  - usunięcia załącznika nr 5 (wg procedury przed aktualizacją) „Wzór oświadczenia potwierdzającego dokonanie weryfikacji klienta Spółki, osoby upoważnionej do działania w jego imieniu oraz beneficjenta rzeczywistego”;
- \_ dodania objaśnień, jak np. że ocena ryzyka zaproponowana w procedurze została przygotowana zgodnie z metodyką opisaną przez UKNF, czy też wyjaśnienia, na czym w praktyce polega bieżące monitorowanie.

## 2. Wykaz obowiązków instytucji obowiązanej

Dodane są dwie ostatnie pozycje - odnotowywanie rozbieżności między informacjami zgromadzonymi w Centralnym Rejestrze Beneficjentów Rzeczywistych, a informacjami o beneficjentach rzeczywistych klienta, a także dokumentowanie utrudnień stwierdzonych w związku z weryfikacją tożsamości beneficjenta rzeczywistego oraz czynności podejmowanych w związku z identyfikacją jako beneficjenta rzeczywistego osoby fizycznej zajmującej wyższe stanowisko kierownicze.

## 3. Wykaz przydatnych komunikatów GIIF

Dodano dwa linki dotyczące komunikatów na temat zwrotu środków finansowych stanowiących wsparcie w walce z COVID-19 oraz transakcji niezgodnych z wiedzą instytucji obowiązanej o kliencie.

Materiał jest udostępniony w formacie pdf, a także w formacie Word, ułatwiającym bezpośrednią implementację wskazówek. Zaktualizowany materiał można pobrać ze strony internetowej PIBR, z profilu biegłego rewidenta po zalogowaniu się, w sekcji „rozwiń panel”, dostępnej w lewym górnym rogu strony ([pobierz opracowanie](#)).



## » Przewodnik IFAC - Przeciwdziałanie praniu pieniędzy



Sześcioczęściowa seria przygotowana przez IFAC, przetłumaczona przez PIBR na język polski, jest przewodnikiem po zasadach przeciwdziałania praniu pieniędzy dla zawodowych księgowych.<sup>43</sup>

W 2020 r. ukazały się trzy części, które zostały omówione w „Alertcie specjalnym – Badanie za 2020 r.”:

- „Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawowe informacje – Część 1: Wprowadzenie do zasad przeciwdziałania praniu pieniędzy dla zawodowych księgowych” (pobierz opracowanie [tutaj](#))
- „Przeciwdziałanie praniu pieniędzy, podstawowe informacje – Część 2: Podejście oparte na szacowaniu ryzyka” (pobierz opracowanie [tutaj](#))
- „Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy – Część 3: Zakładanie spółki” (pobierz opracowanie [tutaj](#))

W 2021 r. zostały opublikowane kolejne trzy części:

- „Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy – Część 4: Transferowanie aktywów” (pobierz opracowanie [tutaj](#))

Kolejna część przewodnika przybliży ryzyka związane z transferowaniem aktywów, które jest jednym z podstawowych sposobów służących maskowaniu lub legalizowaniu wpływów pieniężnych pochodzących z przestępstwa. W przewodniku wymienione zostały kluczowe sygnały ostrzegawcze, mogące świadczyć o tym, że mamy do czynienia z procederem prania pieniędzy. Podobnie jak w poprzednich częściach przewodnika, także i w tej można odnaleźć studium przypadku. Autorzy przygotowali również rekomendowane działania, które należy podjąć w przypadku nabrania podejrzeń o wykryciu procederu transferowania aktywów służącego do prania pieniędzy.

- „Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy – Część 5: Doradztwo podatkowe” (pobierz opracowanie [tutaj](#))

Ta część przewodnika przedstawia zagrożenia wynikające z prób wykorzystania doradztwa podatkowego do ukrycia wpływów pieniężnych z działalności przestępczej lub unikania opodatkowania legalnego przychodu. W przewodniku wymienione są sposoby wykorzystania doradztwa podatkowego przez przestępców. Podobnie jak w poprzednich częściach przewodnika, w dokumencie znajduje się także analiza dwóch przykładowych sytuacji, w których możemy mieć podejrzenia o pranie pieniędzy. Jedną z tych sytuacji dotyczy unikania opodatkowania, drugą dotyczy inżynierii podatkowej.

<sup>43</sup> Więcej o każdej z poszczególnych części można przeczytać w „Aktualnościach” PIBR.

– „Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy – Część 6: Firmy z problemami finansowymi” (pobierz opracowanie [tutaj](#))

Szósta, a zarazem ostatnia część przewodnika zwraca uwagę na sytuacje, w których firmy znajdujące się w finansowych problemach mogą stać się ofiarą przestępstwa finansowego i być celem dla przestępców. Jak zauważają autorzy, firmy z problemami finansowymi są narażone na wykorzystanie przez przestępców ze względu na presję finansową, której podlegają właściciele lub zarząd. W takiej sytuacji przestępca może namówić właściciela firmy, by ten pozwolił na dokonanie inwestycji w firmie z wykorzystaniem wpływów pieniężnych z działalności przestępczej. Otrzymywane z takiej spółki wypłaty mogłyby wydawać się już zalegalizowanymi przychodami. Szczególnie interesujące z punktu widzenia przestępców są firmy prowadzące sprzedaż gotówkową, gdyż stwarzają możliwość integrowania (legalizowania) dużych wolumenów środków pieniężnych do systemu finansowego.

Podobnie jak w poprzednich częściach przewodnika, autorzy wskazują na konkretne kwestie, które zawodowi księgowi powinni rozważyć przy szacowaniu ryzyka. Są to między innymi kwestie takie jak:

- Jeżeli biorą udział w realizacji płatności lub podziału zysków dokonywanego przez spółkę – na czym rzecz są one dokonywane?
- Kim są właściciele i członkowie zarządu firmy? Czy będą oni otrzymywali środki pieniężne spoza firmy?
- Czy działalność gospodarcza jednostki dotyczy działalności, w której występuje wysokie ryzyko prania pieniędzy? Albo czy działalność ta narażona jest na ryzyko oszustwa podatkowego lub oszustwa związanego z niewystawianiem faktur?
- Czy firma, jej beneficjenci rzeczywiście lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej zlokalizowane są w państwie uważanym za stanowiące wysokie ryzyko prania pieniędzy?
- Jeśli osoba trzecia stara się o zakup firmy lub jeśli klient zawodowego księgowego jest kupującym, czy istnieje jasne uzasadnienie gospodarcze proponowanego nabycia? Kim jest ta osoba trzecia?
- Czy zawodowy księgowy może wycofać się ze zlecenia po jego przyjęciu?

W opracowaniu znajduje się również analiza dwóch przypadków oraz spis kluczowych sygnałów ostrzegawczych.

## 4.5 Przepisy o ochronie danych osobowych<sup>44</sup>

Mówiąc o RODO mamy na myśli 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”).

<sup>44</sup> Informacje związane z tematyką RODO, w tym akty prawne, można znaleźć na dedykowanej stronie internetowej Urzędu Ochrony Danych Osobowych pod adresem internetowym <https://uodo.gov.pl/pl>.

Przypomnijmy, z otrzymanej w 2019 r. od Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych UODO interpretacji wynika, że firmy audytorskie **w ramach świadczenia usług atestacyjnych występują w roli samodzielnych administratorów**.<sup>45</sup>

### **Dla przypomnienia:**

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].

### **Wsparcie PIBR:**

»**„Wskazówki dla firm audytorskich dotyczące stosowania przepisów RODO w zakresie świadczenia usług atestacyjnych”**<sup>46</sup>



Opublikowany w 2020 r. materiał jest udostępniony w formacie pdf, a także w formacie Word, ułatwiającym bezpośrednią implementację wskazówek. Materiał można pobrać ze strony internetowej PIBR, z profilu biegłego rewidenta po zalogowaniu się, w sekcji „Rozwiń panel”, dostępnej w lewym górnym rogu strony ([pobierz opracowanie](#)).

<sup>45</sup> Pytanie PIBR i odpowiedź UODO dostępne są na stronie internetowej PIBR, aktualność pt. „[Firmy audytorskie są administratorami danych osobowych](#)”.

<sup>46</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[RODO – praktyczne wsparcie dla firm audytorskich](#)” oraz pt. „[Zmiana w opracowaniu RODO](#)”.

## 4.6 Ocena sprawozdania o wynagrodzeniach zarządu i rady nadzorczej spółek publicznych

We wrześniu 2020 r. informowaliśmy o **nowej usłudze biegłego rewidenta** i o nowym przepisie ustawy o ofercie publicznej, który wprowadził obowiązek sporządzenia rocznego sprawozdania o wynagrodzeniach zarządu i rady nadzorczej oraz poddania tego sprawozdania ocenie biegłego rewidenta.<sup>47</sup>

Art. 90g ustawy o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych dotyczy nowego sprawozdania o wynagrodzeniach. Rada nadzorcza spółki publicznej co roku będzie przygotowywać sprawozdanie o wynagrodzeniach zarządu i rady nadzorczej. Zakres sprawozdania jest określony w przywołanym przepisie. Sprawozdanie będzie podlegało ocenie biegłego rewidenta w zakresie zamieszczenia w nim informacji wymaganych art. 90g ustawy o ofercie publicznej.

Pierwsze takie roczne sprawozdanie było sporządzone łącznie za lata 2019 – 2020, a jego ocena dokonana po raz pierwszy w 2021 roku.

Sprawozdanie o wynagrodzeniach jest sporządzane odrębnie od sprawozdania finansowego i raportu rocznego spółki, a jego „ocena” jest usługą atestacyjną, inną niż badanie sprawozdania finansowego, zaliczaną do czynności rewizji finansowej. Celem oceny przeprowadzanej przez biegłego rewidenta jest potwierdzenie, że sprawozdanie o wynagrodzeniach zawiera wszystkie wymagane przez prawo elementy. Odpowiedzialność za merytoryczną poprawność informacji wskazanych w sprawozdaniu o wynagrodzeniach spoczywa jedynie na członkach rady nadzorczej spółki.

Usługa, jako czynność rewizji finansowej, jest usługą dozwoloną dla badanych jednostek zainteresowania publicznego, w myśl art. 136 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, zatem może ją świadczyć ta sama firma audytorska, która przeprowadza badanie sprawozdania finansowego.

Powyższe zostało potwierdzone przez Departament Rozwoju Rynku Finansowego w MF.<sup>48</sup>

### Wsparcie PIBR:

#### Wytyczne dotyczące oceny sprawozdania o wynagrodzeniach

Dnia 23 grudnia 2020 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę nr 1302/20a/2020 w sprawie przyjęcia wytycznych dotyczących usługi atestacyjnej biegłego rewidenta polegającej na ocenie sprawozdania o wynagrodzeniach zarządu i rady nadzorczej spółek publicznych. Rada PANA na posiedzeniu w dniu 23 lutego 2021 r., po ocenie, czy uchwała nie narusza przepisów prawa, nie znalazła przesłanek do jej zaskarżenia.<sup>49</sup>

Nowa, zastrzeżona dla biegłego rewidenta, usługa jest wymogiem wynikającym z art. 90g ust. 10 ustawy o ofercie publicznej. Kryterium oceny sprawozdania o wynagrodzeniach, zgodnie z dyspozycją ustawy, jest „kompletność” zamieszczenia w nim wymaganych informacji.

<sup>47</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowa usługa biegłego rewidenta dla spółek publicznych”.

<sup>48</sup> Z pytaniem PIBR oraz odpowiedzią MF można zapoznać się w aktualności pt. „Nowa usługa biegłego rewidenta dla spółek publicznych”.

<sup>49</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Ocena przez biegłego rewidenta sprawozdania o wynagrodzeniach”.

KRBR opracowała wytyczne, w których przedstawiono w jaki sposób wymogi ustawy przekładają się na wykonywanie usługi zgodnie ze standardem KSUA 3000 (Z). W Wytycznych zawarliśmy:

- przykładowe procedury, które w ramach usługi powinien przeprowadzić biegły rewident oraz
- przykład ilustrujący raport biegłego rewidenta z wykonania usługi, a także
- przykładowe oświadczenie rady nadzorczej.

**Linki:**

- [uchwała nr 1302/20a/2020 KRBR z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie przyjęcia wytycznych dotyczących usługi atestacyjnej biegłego rewidenta polegającej na ocenie sprawozdania o wynagrodzeniach zarządu i rady nadzorczej spółek publicznych,](#)
- [załącznik do uchwały nr 1302/20a/2020 - Wytyczne dotyczące usługi atestacyjnej biegłego rewidenta polegającej na ocenie sprawozdania o wynagrodzeniach zarządu i rady nadzorczej spółek publicznych.](#)

Uchwała jest też dostępna na naszej stronie internetowej w sekcji [Prawo i standardy/Regulacje PIBR/Uchwały KRBR.](#)

**Konsultacje z MF**

PIBR przygotowała także pismo do MF z pytaniem dotyczącym sposobu przyjęcia i podpisania sprawozdania o wynagrodzeniach przez radę nadzorczą.<sup>50, 51</sup>

W trakcie prac nad wytycznymi dla biegłych rewidentów pojawił się dylemat, w jaki sposób/w jakim trybie rada nadzorcza powinna przyjąć lub podpisać sporządzone przez siebie sprawozdanie o wynagrodzeniach? Z odpowiedzi MF wynika, że przepis art. 90g ust. 1 nie przesądza o formie, w jakiej sprawozdanie o wynagrodzeniach powinno być sporządzone jak również nie przemawia za przyjęciem interpretacji nakazującej złożenie podpisów pod sprawozdaniem o wynagrodzeniach. W ocenie Resortu sprawozdanie o wynagrodzeniach powinno być przyjęte w drodze uchwały rady nadzorczej, podjętej zgodnie z przepisami KSH oraz statutem spółki.

---

50 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. [„MF o przyjęciu przez RN sprawozdania o wynagrodzeniach”](#). W aktualności można zapoznać się z pytaniem PIBR oraz odpowiedzią MF.

51 Pierwsze wątpliwości dotyczące interpretacji tego przepisu przedstawialiśmy w aktualności pt. [„Nowa usługa biegłego rewidenta dla spółek publicznych”](#).

## 5. Sprawozdawczość biegłego rewidenta z badania za 2021 rok

### 5.1 Sprawozdanie z badania

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

Zmieniony KSB 540 (Z) nie wpłynął na treść sprawozdania z badania.

#### Dla przypomnienia:

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.

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

#### Uwaga:

#### Ważna zmiana dotycząca treści sprawozdania z badania

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

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

Podsumowując:

- \* Badanie zgodności z wymogami rozporządzenia ESEF obejmuje między innymi ocenę, czy roczne sprawozdanie finansowe oraz roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w formacie wymaganym przez rozporządzenie ESEF, czyli formacie XHTML. Ocena ta mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w **opinie biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe/skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę/jednostkę dominującą przepisami prawa** (patrz paragraf 4 [KSUA 3001PL](#)).
- \* Nowa opinia, dodana podczas ostatniej zmiany ustawy o biegłych rewidentach, czyli **opinia na temat zgodności oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządzonego w jednolitym**

**elektronicznym formacie raportowania, z wymogami rozporządzenia 2019/815** (rozporządzenie ESEF) o standardach technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, **stanowi wydzieloną część** sprawozdania z badania i jest zamieszczona w segmencie B sprawozdania z badania, czyli w części pt. „**Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji**”.

Więcej informacji na ten temat KSUA 3001 PL znajduje się w pkt. 4.2 Jednolity Elektroniczny Format Raportowania. Praktyczne wsparcie w postaci przykładowych sprawozdań z badania z uwzględnieniem zapisów związanych z ESEF - do pobrania w zał\_nr\_3.4 do Alertu.

### **Uwaga:**

#### **Ważna zmiana dotycząca formy sprawozdania z badania**

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

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

### **Dla przypomnienia:**

Wcześniejsza nowelizacja 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 ustawy o biegłych rewidentach).

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

Udostępnione przykłady sprawozdań z badania **zawierają opinie bez zastrzeżeń, jak i opinie zmodyfikowane** (z zastrzeżeniami, negatywną bądź w przypadku, gdy biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii o badanym sprawozdaniu finansowym – odmowę wydania opinii<sup>52</sup>).

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

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

### Uwaga:

Przypominamy, że zgodnie z postanowieniami art. 138 ustawy o biegłych rewidentach, w przypadku przeprowadzania **badania ustawowego JZP** firma audytorska niezwłocznie przekazuje PANA informacje, o których mowa w art. 12 ust. 1 akapit pierwszy lit. c rozporządzenia nr 537/2014, **które mogą spowodować odmowę wydania opinii z badania sprawozdań finansowych lub wydanie negatywnej opinii lub opinii z zastrzeżeniami**. Zgłoszenia można dokonać wykorzystując udostępniony przez PANA formularz<sup>53</sup>.

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

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

### Wsparcie PIBR:

**Aby ułatwić biegłym rewidentom sporządzenie poprawnego sprawozdania z badania przygotowaliśmy praktyczne przykłady zawierające wszystkie elementy sprawozdań z badania, w tym nowe zapisy dotyczące ESEF. Można je znaleźć w załączniku nr 3.**<sup>54</sup>

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

53 Więcej na ten temat na stronie internetowej PANA – „Informacja o możliwości odmowy wydania opinii z badania ustawowego sprawozdania finansowego lub wydania negatywnej opinii lub wydania opinii z zastrzeżeniami”.

54 Te same przykłady zostały wcześniej udostępnione na naszej stronie internetowej. Więcej na ten temat w aktualności pod tytułem: „Praktyczne wsparcie w badaniu za 2021 r.”.



**Pamiętaj!**

Sprawozdanie z badania ma następujący układ:

<b>SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z BADANIA</b>
Adresat
<b>Segment A</b> <b>„Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego”</b>
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
<b>Segment B</b> <b>„Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”</b>
Dane identyfikujące firmę audytorską i kluczowego biegłego rewidenta Data sprawozdania biegłego rewidenta

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

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

\*\*\* W tej części sprawozdania z badania znajduje się **nowa opinia** dodana podczas ostatniej zmiany ustawy o biegłych rewidentach, **będąca wymogiem KSUA 3001PL**.

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

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

**Uwaga:**

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

**Dla przypomnienia:**

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

Przypominamy, że KNA w 2019 r. 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.<sup>55</sup>

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

<sup>55</sup> 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>.

## 5.2 Sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu

### Dla przypomnienia:

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

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

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

### Wsparcie PIBR:

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

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

## 6. Interpretacje MF dotyczące przepisów prawa

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

### Nowe interpretacje udostępnione w 2021 r.:

#### – Limit wynagrodzeń za usługi dla JZP

Interpretacja MF dotyczy limitu wynagrodzenia za usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych świadczone dla jednostek zainteresowania publicznego w świetle przepisów rozporządzenia UE nr 537/2014 oraz ustawy o biegłych rewidentach.

#### – Przyjęcie przez RN sprawozdania o wynagrodzeniach

Odpowiedź dotyczy sposobu przyjęcia i podpisania przez radę nadzorczą sprawozdania o wynagrodzeniach zarządu i rady nadzorczej spółek publicznych, które to sprawozdanie jest uregulowane przez przepisy art. 90g ustawy o ofercie publicznej.

#### – Zastąpienie firmy audytorskiej

Interpretacja dotyczy zastąpienia jednej firmy audytorskiej inną firmą audytorską i ma związek z zapisami art. 82 ustawy o biegłych rewidentach.

#### – Badanie po przekształceniu spółki

Wyjaśnienia MF dotyczą obowiązku badania sprawozdania finansowego jednostki w sytuacji zmiany w ciągu roku obrotowego jej formy prawnej.

Dla przypomnienia przedstawiamy także wcześniejsze interpretacje MF lub KNA:

### Odpowiedzi udostępnione w 2020 r.:

- [Rotacja firmy audytorskiej współpracującej z JZP po zmianie ustawy o biegłych rewidentach](#)
- [Zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz kontynuacja działalności](#)
- [Nieważność badania z mocy prawa](#)
- [Uzyskanie przez spółki komandytowe statusu podatnika CIT](#)
- [Kod GTU\\_12 a usługi badania sprawozdań finansowych](#)

### Odpowiedzi udostępnione w 2019 r.:

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

### Odpowiedzi udostępnione w 2018 r.:

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

## 7. Wsparcie dla firm audytorskich oraz biegłych rewidentów w badaniu

Na początek przedstawiamy **nowe materiały i opracowania**, które zostały udostępniane w 2021 r.

### 7.1 „Wskazówki dotyczące zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastępowania firmy audytorskiej inną firmą audytorską”

#### Wsparcie PIBR:

W maju 2021 r. udostępniliśmy wskazówki PIBR dotyczące zapewnienia dostępu do informacji i akt badania w przypadku zastępowania firmy audytorskiej inną firmą audytorską – pt. „Wskazówki dotyczące zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastępowania firmy audytorskiej (dalej „FA”) inną FA”.<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zastępowanie firmy audytorskiej – wskazówki PIBR”.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

Wskazówki nie ustanawiają nowych wymogów dla firm audytorskich, ani dla biegłych rewidentów, gdyż te są określone przez przepisy prawa oraz krajowe standardy badania. Opracowanie jest przypomnieniem i kompilacją postanowień określonych w: ustawie o biegłych rewidentach, rozporządzeniu nr 537/2014 (jeśli ma zastosowanie), kodeksie etyki IESBA oraz [KSB 510 „Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe”](#).

W opracowaniu podkreślono, że proces zastępowania jest naturalnym procesem występującym w działalności każdej firmy audytorskiej. W procesie tym powszechnie występuje wymiennosc ról - w zależności od okoliczności dana firma jest firmą zastępowaną lub zastępującą.

Materiał proponuje rodzaj dobrych praktyk. Zasadą powinno być udostępnienie przez zastępowaną firmę audytorską, bez zbędnej zwłoki, akt badania i zapewnienie dostępu do wszelkich informacji na temat badanej jednostki i jej ostatniego badania dla zastępującej firmy audytorskiej, na jej wniosek, z zachowaniem należytej ochrony przekazywanych danych i tajemnicy zawodowej. Zakres przeglądu akt badania, w tym dokumentacji z badania jest kwestią zawodowego osądu zastępującego biegłego rewidenta i powinien mieścić się w rozsądnych granicach. Zakres przeglądu może obejmować m.in. dane dotyczące działalności jednostki, spójność stosowanych zasad rachunkowości z rokiem bieżącym, ustalenie adekwatności prac przeprowadzonych na saldach końcowych za rok poprzedni, z punktu widzenia zastosowania odpowiednich krajowych standardów badania, a także tabelę korekt. Zakres przeglądu powinien także koncentrować się na głównych kwestiach wynikających z przeprowadzonego badania i sposobach ich rozstrzygnięcia, w szczególności na znaczących obszarach badania, ocenie znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia, słabościach systemu kontroli wewnętrznej oraz kluczowych sprawach badania sprawozdań finansowych JZP.

Przygotowane opracowanie zawiera również przykładowe procedury badania związane z zapewnieniem dostępu do informacji oraz udostępnieniem akt badania.

### Uwaga:

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

<sup>57</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „MF o zastąpieniu firmy audytorskiej”.

## 7.2 Dobre praktyki w zakresie potwierdzeń bankowych

### Wsparcie PIBR:

We wrześniu 2021 r. Prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów Barbara Misterska-Dragan oraz Prezes Związku Banków Polskich Krzysztof Pietraszkiewicz podpisali porozumienie dotyczące potwierdzania przez banki informacji na temat wybranych instrumentów finansowych oraz innych danych dotyczących klientów.<sup>58</sup> Celem porozumienia jest ustandaryzowanie jednej z podstawowych procedur wykonywanych przez biegłych rewidentów, zgodnie z wymogami KSB 505, podczas badania sprawozdań finansowych.

Zbiór zwany „Dobrymi praktykami dotyczącymi potwierdzeń bankowych” opracowany został przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w uzgodnieniu ze Związkiem Banków Polskich oraz przedstawicielami banków. W jego skład wchodzi: pismo do banków, słowniczek podstawowych pojęć użytych w potwierdzeniu bankowym oraz instrukcja przygotowania potwierdzenia bankowego. Zastosowanie tego zestawu dobrych praktyk pozwoli na ujednoczenie procedury polegającej na bezpośrednim potwierdzeniu przez banki szerokiego zakresu informacji związanych z wybranymi instrumentami finansowymi oraz innymi danymi, a także zwiększenie efektywności przeprowadzania tej procedury po stronie firm audytorskich oraz banków poprzez ograniczenie kosztów i czasu na uzyskanie lub przygotowanie wymaganych informacji.

Należy podkreślić, że rekomendacje przygotowane przez PIBR i ZBP nie są obowiązującą banki czy biegłych rewidentów regulacją, ale jedynie przykładami dobrych praktyk do wykorzystywania.

Treść porozumienia pomiędzy PIBR i ZBP dostępna jest [tutaj](#).

Dokumenty wchodzące w skład zbioru „Dobre praktyki dotyczące potwierdzeń bankowych” są do pobrania:

- [pismo do banków](#),
- [słowniczek podstawowych pojęć użytych w potwierdzeniu bankowym](#),
- [instrukcja przygotowania potwierdzenia bankowego](#).

## 7.3 Zestawienie usług i KSWZ

### Wsparcie PIBR:

Firmy audytorskie i biegli rewidenci chcąc podjąć się realizacji nowej usługi zastanawiają się czasami, zgodnie z jakimi standardami dana usługa powinna być wykonana?

Aby pomóc w rozwianiu tych wątpliwości Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów rozpoczęła z tym nowy projekt.

W grudniu 2021 r. przedstawiliśmy zestawienie usług najczęściej wykonywanych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie z przyporządkowaniem odpowiednich krajowych standardów wykonywania zawodu.<sup>59</sup>

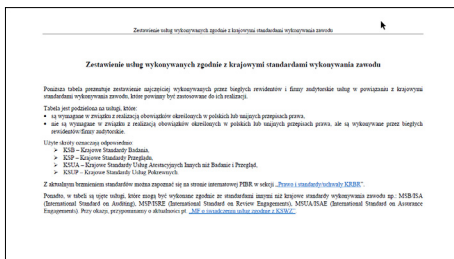
<sup>58</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Dobre praktyki w zakresie potwierdzeń bankowych”.

<sup>59</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zestawienie usług i KSWZ”.

Przygotowane w formie tabelarycznej zestawienie przedstawia najczęściej wykonywane przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie usługi w powiązaniu z krajowymi standardami wykonywania zawodu („KSWZ”), które powinny być zastosowane do ich realizacji.

Tabela jest podzielona na usługi, które:

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



(pobierz zestawienie [tutaj](#))

Praca w ramach tego projektu jest kontynuowana i zestawienie będzie aktualizowane o kolejne usługi.

### Pamiętaj:

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

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

## 7.4 Umowa o badanie

### Dla przypomnienia:

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.

### Wsparcie PIBR:

22 listopada 2019 r. KRBR przyjęła komunikat nr 3/2019 w sprawie przykładowej umowy o przeprowadzenie badania ustawowego sprawozdania finansowego.<sup>60</sup> Załącznikiem do komunikatu jest przykładowa umowa, która może zostać wykorzystana do nowo zawieranych umów (pobierz przykładową umowę [tutaj](#)).

<sup>60</sup> 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](http://www.pibr.org.pl) w zakładce „Prawo i standardy/Regulacje PIBR/Komunikaty KRBR” w sekcji „Biegli i firmy audytorskie”.

**Pamiętaj!**

- Treść przykładowej umowy o badanie powinna być indywidualnie dostosowana przez firmy audytorskie do okoliczności konkretnego zlecenia.
- Od 1 stycznia 2020 r. już wszystkie sprawozdania z badania są sporządzane w postaci elektronicznej oraz opatrywane kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta. Do badania mają zastosowanie krajowe standardy badania (przyjęte uchwałą nr 3430/52a/2019 z późn. zm.) oraz zasady etyki zawodowej (przyjęte uchwałą nr 3431/52a/2019 z późn. zm.).
- Przed podpisaniem umowy o badanie należy wcześniej wybrać audytora.
- Umowa o badanie powinna być zawarta w terminie umożliwiającym udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych klienta.
- Osobą zawierającą umowę o badanie sprawozdania finansowego w imieniu badanej jednostki jest jej kierownik.<sup>61</sup>

**Uwaga:**

Umowy o badanie podpisane z emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub innymi jednostkami sporządzającymi sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF w formie, o którym mowa w rozporządzeniu ESEF (rozporządzenie 2019/815), a w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych, także gdy, zgodnie z wybraną przez jednostkę opcją określoną w zmienionej ustawie o rachunkowości, zostały znakowane zgodnie z wymogami rozporządzenia 2019/815 powinny zawierać odpowiednie zapisy dotyczące wymogów związanych z usługą atestacyjną wykonaną zgodnie z uchwałą nr 1975/32a/2021 KRBR w sprawie Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL - „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” (KSUA 3001PL).

**Rozwiązanie umowy o badanie****Dla przypomnienia:**

Rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego jest możliwe wyłącznie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy. Przykładowy katalog takich okoliczności został wymieniony w art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości.<sup>62</sup>

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

<sup>61</sup> W przypadku, gdy np. zarząd klienta jest wieloosobowy, za kierownika jednostki uważa się członków tego organu. Oznacza to, że uprawnienie do zawierania umów w przypadku badanych jednostek będzie tożsame ze sposobem reprezentacji ustalonym dla danej jednostki w umowie/ statucie spółki lub w odpowiednich przepisach. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Umowa o badanie nie musi być podpisywana przez wszystkich członków zarządu klienta”.

<sup>62</sup> 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.



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

## 7.5 „Wyszukiwarka standardów”

### Dla przypomnienia:

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

W „Wyszukiwarce” jest dodany okres „31.12.2021 r.”, który filtruje wszystkie standardy i przykłady obowiązujące podczas badania sprawozdania finansowego sporządzonego na ten dzień bilansowy.

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

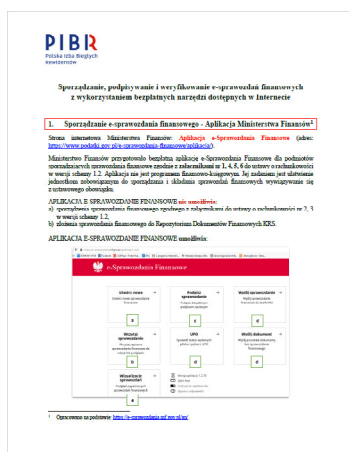
Niezależnie od „Wyszukiwarki standardów” wszystkie uporządkowane chronologicznie regulacje PIBR, w tym uchwały KRBR, dostępne są w dziale „Regulacje PIBR”.

### Uwaga:

W Wyszukiwarce (dla badania i okresu 31.12.2021 r., jak również z pozostałych rodzajach usług) zostało dodane ujednolicone brzmienie standardów, które uległy zmianie na skutek uchwały nr 1107/15a/2020 KRBR (więcej na ten temat [tutaj](#) i w dalszej części Alertu w zał. nr 2).<sup>63</sup>

## 7.6 Miniprzewodnik PIBR – „Jak sporządzić, podpisać i zweryfikować e-sprawozdanie finansowe?”

### Dla przypomnienia:



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

<sup>63</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Praktyczne wsparcie w badaniu za 2021 r.”.

Przygotowany przez PIBR w 2020 r. miniprzewodnik przybliży udostępnioną przez Ministerstwo Finansów aplikację „e-Sprawozdania Finansowe”, podpowiada, jak podpisać, a także jak zweryfikować e-sprawozdanie finansowe z wykorzystaniem bezpłatnych narzędzi dostępnych w Internecie.<sup>64</sup>

## 7.7 „Wskazówki dotyczące potwierdzeń zewnętrznych w warunkach badania zdalnego”

### Dla przypomnienia:

Celem udostępnionego w 2020 r. opracowania jest wsparcie biegłych rewidentów poprzez przybliżenie wybranych wymogów KSB 505 – „Potwierdzenia zewnętrzne”, przy uwzględnieniu specyfikacji badania zdalnego, elektronicznej komunikacji i podpisów elektronicznych.<sup>65</sup>

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

## 7.8 Inne narzędzia wspomagające badanie

### Przewodnik MSB-procedury

### Dla przypomnienia:

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

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

### Pamiętaj!

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

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

» **przykładowy model szacowania wielkości próby w zależności od poziomów ryzyka** – [plik E.1 – 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*”.

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

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

**Uwaga:**

**Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki zostało zaktualizowane.** Z nową treścią oświadczenia można zapoznać się w [załączniku nr 4](#) do niniejszego Alertu.<sup>66</sup>

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:****Aktualizacja cz. I „Przewodnika MSB-procedury”**

W dniu 23 kwietnia 2021 r. opublikowaliśmy zaktualizowaną „Część I. Czynności wstępne” opracowania.

Aktualizacja miała związek z komunikatem ze strony internetowej PANA pt. „Informacja na temat zauważonych w trakcie kontroli braków w procedurach dotyczących niezależności stosowanych przez firmy audytorskie zawartych w Przewodniku MSB (wersja I i wersja II) oraz znajdujących swoje odzwierciedlenie w aplikacji KOMPAS”. Komunikat odnosił się do „Części I. Czynności wstępne” Przewodnika, która dotyczy współpracy z klientem, przyjęcia zlecenia oraz wyznaczenia zespołu badającego. Aktualizacja polegała na dodaniu procedur wynikających z art. 69 ust. 6 oraz art. 69 ust. 9 pkt 7 ustawy o biegłych rewidentach, a także na modyfikacji procedury na skutek uchylecia art. 134 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach. Zmianie uległy m.in.:

- w „Teście niezależności kluczowego biegłego rewidenta (i członka zespołu, jeśli na etapie akceptacji klienta taki test jest właściwy)” - procedura nr 1, 35, 36;
- w „Teście niezależności dla firmy audytorskiej” - procedura nr 1, 18, 28.

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

W analogicznym zakresie został zaktualizowany Kompas 2.0.

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

**Pamiętaj:**

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

<sup>66</sup> To samo przykładowe oświadczenie kierownika jednostki zostało wcześniej udostępnione na naszej stronie internetowej. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pod tytułem: [„Praktyczne wsparcie w badaniu za 2021 r.”](#).

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

## KOMPAS 2

### Dla przypomnienia:

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

**Aplikacja jest dostępna z poziomu konta firmy audytorskiej** 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](mailto:kompas@pibr.org.pl)). Na kanale PIBR w serwisie YouTube można także zobaczyć serię osiemnastu krótkich filmów instruktażowych, prowadzących krok po kroku przez najważniejsze funkcjonalności Kompas 2.

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

### Uwaga:

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

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

## 8. Praktyczne wskazówki IFAC i innych organizacji

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

### Uwaga:

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

Dnia 31 marca 2021 r. udostępniliśmy przetłumaczone na język polski najnowsze wydanie tego Przewodnika IFAC.

Od publikacji w 2011 r. poprzedniego, trzeciego wydania Przewodnika, IAASB ukończyła projekty dotyczące nowej sprawozdawczości biegłego rewidenta oraz odpowiedzialności biegłego rewidenta dotyczącej innych informacji (zmienione standardy KSB z grupy „700” (Z)), badania kontynuacji działalności (KSB 570 (Z)), komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór (KSB 260 (Z)), wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych (KSB 610 (Z)), a także rozważenia przepisów prawa i regulacji (KSB 250 (Z)). Brzmienie MSB, w oparciu, o które zostało zaktualizowane obecne wydanie Przewodnika, jest zgodne z publikacją *Handbook IAASB 2016-2017*. Jest to ta wersja KSB w brzmieniu MSB, która obowiązuje w Polsce (uchwała KRBR nr 3430/52a/2019). Zaznaczamy, że Przewodnik nie zawiera późniejszych zmian w KSB, tj. zmian wynikających z KSB 540 (Z).

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

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

Wyjaśnienia i ilustrujące je przykłady umożliwiają biegłym rewidentom lepsze zrozumienie badania zgodnego z KSB. Przewodnik prezentuje także praktyczny sposób podejścia do badania MŚP w oparciu o ryzyko, dzięki czemu pomaga w przeprowadzaniu badań o wysokiej jakości i efektywności kosztowej. Przewodnik jest też dobrym materiałem przypominającym, na czym polegały ostatnie zmiany w standardach badania oraz jest wsparciem w ich wdrożeniu do badania MŚP.

Zachęcamy do zapoznania się i korzystania z tego opracowania.

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

- Opracowania związane z korzystaniem z automatycznych narzędzi i technik



### Dla przypomnienia:

W 2020 r. ukazały się następujące części, które zostały omówione w „Alertcie specjalnym – Badanie za 2020 r.”:

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

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

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

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

W 2021 r. zostały opublikowane kolejne trzy części:

- **„Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: często zadawane pytania – korzystanie z zautomatyzowanych narzędzi i technik przy identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)”<sup>69, 70</sup>**

Biegły rewident może zaprojektować i przeprowadzić procedury badania ręcznie bądź z wykorzystaniem zautomatyzowanych narzędzi i technik (ZNT), a każda z tych technik może być skuteczna. Niezależnie jednak od zastosowanych narzędzi i technik, biegły rewident ma obowiązek przestrzegać MSB. W opracowaniu znajdziemy odpowiedź na najczęściej zadawane pytania związane ze zautomatyzowanymi narzędziami i technikami wykorzystywanymi przy identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia. Są to:

- Jakich rodzajów zautomatyzowanych narzędzi i technik można używać przeprowadzając procedury oceny ryzyka?

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

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

69 Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Korzystanie z zautomatyzowanych narzędzi i technik przy identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia”.

70 MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) jest nowym standardem IAASB oczekującym na ustanowienie jako Krajowy Standard Badania. Więcej na ten temat w dalszej części Alertu pt. „Co przed nami w perspektywie 2022 r. i kolejnych lat?”.

- W jaki sposób można używać zautomatyzowanych narzędzi i technik przeprowadzając procedury oszacowania ryzyka?
- W jaki sposób można używać zautomatyzowanych narzędzi i technik w celu wsparcia stosowania przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu przy przeprowadzaniu procedur oszacowania ryzyka? Czy istnieją jakieś szczególne okoliczności, jeśli chodzi o wykazanie zastosowania zawodowego sceptycyzmu przy używaniu zautomatyzowanych narzędzi i technik?
- Jak zautomatyzowane narzędzia i techniki mogą pomóc biegłemu rewidentowi w rozważeniu czynników nieodłącznego ryzyka przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia?
- Jakie są rozważania biegłego rewidenta odnośnie wykorzystania przez jednostkę uczenia maszynowego lub sztucznej inteligencji przy przeprowadzaniu procedur oszacowania ryzyka?

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

- **„Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: często zadawane pytania dotyczące ryzyka nadmiernego polegania na technologii – korzystanie z ZNT oraz z informacji wytworzonych przez systemy jednostki”<sup>71</sup>**

Jednostka wykorzystująca technologię w celu dostarczenia informacji lub biegły rewident korzystający z ZNT w celu przeprowadzenia procedur badania muszą mieć świadomość istnienia pewnych ryzyk. Jak odnotowują, „Wykorzystanie technologii może potencjalnie powodować tendencyjność bądź ogólne ryzyko nadmiernego polegania na informacjach lub materiałach wyjściowych z przeprowadzonych procedur badania”. To nadmierne poleganie „może przybierać liczne formy, takie jak brak zrozumienia wykorzystywanych ZNT bądź założenie, bez dalszego rozważenia, że dane wyjściowe z ZNT lub systemu jednostki są odpowiednie do wykorzystania”.

W opracowaniu zebrano odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania związane z omawianą tematyką. Pytania zebrane przez IAASB, to:

- Jakie są przykłady tendencyjności, jakie może wytworzyć wykorzystanie technologii przez biegłego rewidenta lub przez jednostkę dla potrzeb zapewnienia informacji?
- Jak firmy audytorskie mogą pomóc biegłemu rewidentowi zareagować na tendencyjność w kierunku automatyzacji oraz ryzyko nadmiernego polegania w przypadku korzystania z ZNT?
- Jak biegły rewident może zareagować na tendencyjność w kierunku automatyzacji i ryzyko nadmiernego polegania na informacjach przekazywanych przez jednostkę, które są wytwarzane przez zautomatyzowany system jednostki?
- Jak biegły rewident może zareagować na tendencyjność w kierunku automatyzacji oraz ryzyko nadmiernego polegania w przypadku korzystania z własnych ZNT?

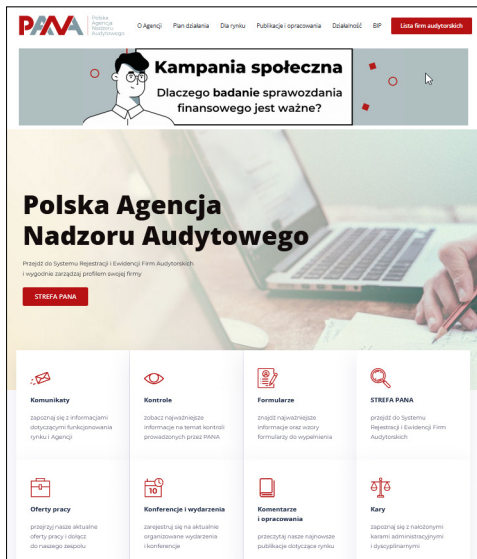
(pobierz opracowanie [tutaj](#))

<sup>71</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zautomatyzowane narzędzia i techniki: ryzyko nadmiernego polegania na technologii oraz informacjach wytworzonych przez systemy jednostki”.

## 9. Komunikaty PANA i UKNF

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

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



### Uwaga:

Oprócz informacji PANA na temat przygotowania się do badania za 2021 r. oraz wymogów dokumentowania badania sprawozdań finansowych, o czym mowa we wcześniejszych częściach Alertu, chcielibyśmy zwrócić także uwagę, na najnowsze, wybrane komunikaty, komentarze i opracowania PANA:

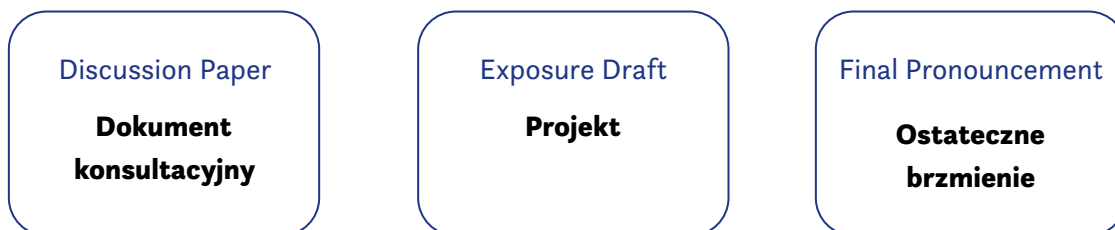
- Polityki i procedury zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli PANA (zaktualizowane w grudniu 2021 r.) (więcej informacji na ten temat [tutaj](#));
- Podsumowanie kontroli rozpoczętych przez PANA do końca czerwca 2021 r. w odniesieniu do szacunków w wartości godziwej (więcej informacji na ten temat [tutaj](#));
- Podsumowanie kontroli przeprowadzonych przez PANA do końca czerwca 2021 r. Wybrane zagadnienia (więcej informacji na ten temat [tutaj](#));
- Wymogi niezależności firmy audytorskiej w stosunku do badanego podmiotu w świetle art. 70 ustawy (więcej informacji na ten temat [tutaj](#)).



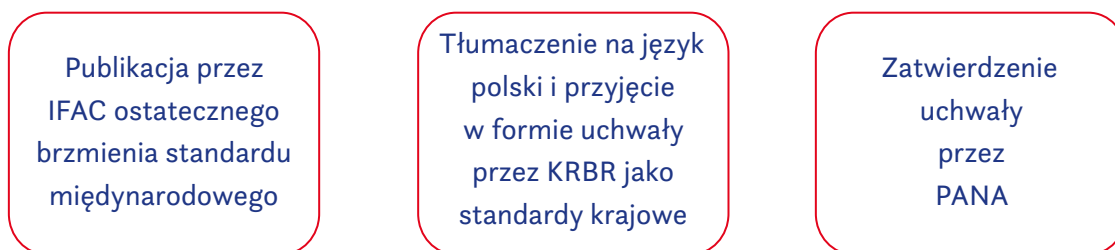
## 10. Co przed nami w perspektywie 2022 r. i kolejnych lat?

Na początek przypomnijmy, jak dotychczas wyglądał proces:

### » proces przyjmowania przez IFAC standardów międzynarodowych



### » proces ustanawiania standardów krajowych



Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. skrót IAASB) jest twórcą międzynarodowych: standardów badania, standardów usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych, a także międzynarodowego standardu kontroli jakości nr 1. Do wdrożenia tych międzynarodowych regulacji do systemu polskich regulacji wymagana jest uchwała KRBR ustanawiająca te standardy jako krajowe standardy wykonywania zawodu lub kontroli jakości, która podlega zatwierdzeniu przez Radę PANA.

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

#### – Krajowy Standard Usług Pokrewnych 4400 (Zmieniony) – „Usługi wykonania uzgodnionych procedur”

Alert koncentruje się na badaniu sprawozdań finansowych. Usługi związane z uzgodnionymi procedurami są innym rodzajem usług, w związku z tym informacje na temat zmiany tego standardu nie są szerzej opisane.<sup>72</sup>

<sup>72</sup> Zachęcamy do zapoznania się z poniższymi aktualnościami:

- „KSUP 4400 (Z) został zatwierdzony” – informującej o wejściu w życie uchwały;
- „Materiały wspierające do KSUP 4400 (Z)” – informującej o przetłumaczonych na język polski opracowaniach IAASB wspierających zrozumienie, wdrożenie i stosowanie zmienionego standardu KSUP 4400 (Z).

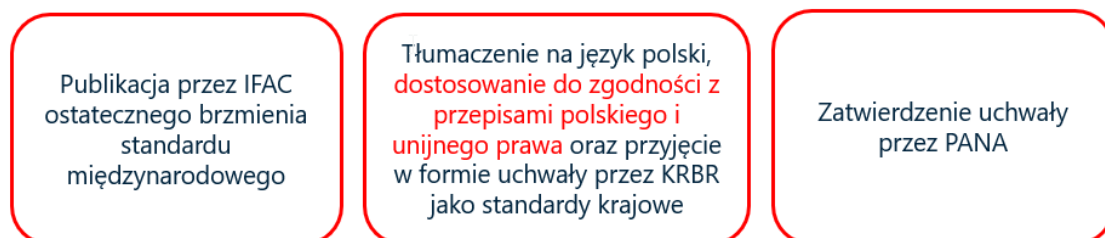
## II. Zmiany międzynarodowych standardów i kodeksu etyki, które dopiero będą objęte procesem wdrożenia:

### Uwaga:

Na wniosek PANA, nowe lub zmienione standardy międzynarodowe, które zostaną przyjęte jako standardy krajowe będą podlegały **nowemu, dodatkowemu procesowi**.

Proces ten polega na dostosowaniu brzmienia nowoustanawianych standardów do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa. Zmiany związane z tym nowym procesem są **wyróżnione w tekście standardu kolorem szarym, a w tytule standardu poprzez dodanie określeni „PL”**.

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



### – Międzynarodowy Standard Badania 315 (zmieniony)<sup>73</sup> (final pronouncement) –

- Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 R.) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (Zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”.
- Finalizowany jest proces wdrożenia tego zmienionego standardu.
- Standard będzie objęty dodatkowym procesem dostosowania jego brzmienia do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa

### – Nowy Handbook 2020<sup>74</sup>, którego wydanie było wstępnie zaplanowane przez IAASB na listopad 2020 r. Publikacja została udostępniona dopiero w sierpniu 2021 r. Handbook zawiera ujednolicone najnowsze brzmienie wszystkich międzynarodowych standardów (w tym wprowadzone tzw. zmiany uzgadniające (ang. „conforming amendments”) do standardów wynikające z dotychczas zmienionych standardów, dla których upłynął określony przez IAASB termin ich stosowania).

### – Międzynarodowy Standard Badania 600 (zmieniony) – „Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs” - jak dotąd opublikowany jest nadal tylko projekt (exposure draft). Na posiedzeniu IAASB w grudniu 2021 r., IAASB jednogłośnie zatwierdziła MSB 600 (zmieniony) jako ostateczny standard.

<sup>73</sup> ISA 315 (Revised) „Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement and Proposed Consequential and Conforming Amendments to Other ISAs”.

<sup>74</sup> „2020 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”.

IAASB formalnie wyda standard po otrzymaniu potwierdzenia od Rady Nadzoru nad Interesem Publicznym (PIOB), że przestrzegano należytego procesu.

#### – Projekt standardu do badania mniej złożonych jednostek<sup>75</sup>

W lipcu 2021 r. IAASB opublikował projekt nowego, odrębnego standardu dotyczącego badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (ang. Less Complex Entities, LCE).<sup>76</sup>

Mniejsze, mniej złożone jednostki wnoszą istotny wkład w gospodarkę światową i stanowią zdecydowaną większość podmiotów na całym świecie. Jednocześnie coraz bardziej złożone struktury i transakcje należy uwzględnić w Międzynarodowych Standardach Badania (MSB). Ta złożoność MSB może stanowić wyzwanie dla badań mniej złożonych jednostek. IAASB na podstawie informacji zwrotnych z dokumentu dyskusyjnego opracowała projekt standardu, który jest proporcjonalny do typowego charakteru i okoliczności badania mniej złożonej jednostki, odpowiada na wyzwania interesariuszy i stanowi rozwiązanie globalne. Standard zaspokoi rosnące globalne potrzeby, jednocześnie pojawiające się zmniejszające ryzyko rozbieżności jurysdykcyjnych. Nowy, odrębny standard adresuje wyzwania związane ze złożonością, zrozumiałością, skalowalnością i proporcjonalnością, ale jednocześnie korzysta z podobnych koncepcji i zasad jakie są zawarte w Międzynarodowych Standardach Badania (MSB), w tym badanie oparte na ryzyku, w celu uzyskania racjonalnej pewności oraz wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających wyrazić opinię o sprawozdaniu finansowym.

Nowy, samodzielny standard badania sprawozdania finansowego mniej złożonych jednostek:

- jest przeznaczony specjalnie do badania mniej skomplikowanych podmiotów,
- opiera się na podstawowych koncepcjach z Międzynarodowych Standardów Badania,
- został opracowany tak, aby był zrozumiały, jasny i zwięzły,
- zmniejsza ryzyko rozbieżności jurysdykcyjnych poprzez zapewnienie spójności i porównywalności na całym świecie,
- pozwoli osiągnąć badania wysokiej jakości.

W ramach projektu, w lipcu 2021 r., zostały opublikowane pierwsze trzy części:

- projekt standardu (Proponowany Międzynarodowy Standard Badania do badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek);
- dotatkowe wskazówki (Publikacja zawiera dodatkowe informacje, które mogą być pomocne przy przyjmowaniu i wdrażaniu tego standardu. Materiał został opracowany w celu dalszego wyjaśnienia kwestii i okoliczności, które mogą mieć znaczenie przy ustalaniu zastosowania tego MSB zgodnie z Częścią A standardu i może być przydatny dla:

<sup>75</sup> Więcej o pracach związanych z opracowaniem nowego standardu można przeczytać na stronie internetowej IAASB: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>.

<sup>76</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Projekt nowego standardu IAASB”.

- \* organów ustawodawczych, regulacyjnych lub odpowiednich lokalnych organów ustanawiających standardy przy ustalaniu dozwolonego zastosowania tego standardu w krajowej jurysdykcji,
  - \* firm audytorskich do opracowania polityk lub procedur w związku ze stosowaniem tego standardu,
  - \* biegłych rewidentów przy ustalaniu, czy standard jest odpowiedni do zastosowania w przypadku konkretnego zlecenia na etapie akceptacji lub kontynuacji współpracy z klientem);
- załącznik nr 1 (słownik pojęć).
  - Następnie IAASB opublikował kolejne materiały:
  - dotatkowe wskazówki dotyczące sprawozdania z badania,
  - dokumenty mapujące (dwa dokumenty ilustrujące, w jaki sposób wymogi dotychczasowych Międzynarodowych Standardów Badania zostały lub nie zostały włączone do proponowanego nowego standardu).

### **Konsultacje brzmienia projektu prowadzone przez IAASB zakończyły się 31.01.2022 r.**

Wszystkie udostępnione przez IAASB materiały są opracowane w języku angielskim. Aby jak największa ilość osób mogła się z nimi zapoznać przetłumaczyliśmy je na język polski.

### **Przetłumaczony projekt nowego standardu MSB dla MZJ**

Udostępniliśmy przetłumaczony na język polski projekt nowego międzynarodowego standardu badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek.<sup>77</sup>

- projekt standardu – „Proponowany Międzynarodowy Standard Badania dotyczący badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (MSB dla MZJ)” (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#)).

Notatka wyjaśniająca, znajdująca się w tym dokumencie przed projektem standardu, zawiera wprowadzenie do projektu MSB dla MZJ, a także przedstawia okoliczności opracowania proponowanego standardu, wskazówki dotyczące ustalania jego zakresu, ogólne zasady zastosowane przy opracowywaniu nowego standardu oraz objaśnienia treści standardu.

- „Załącznik nr 1 - Słowniczek terminów” (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#)).
- Dodatkowe wskazówki (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#)).

Dokument został opracowany w celu szerszego wyjaśnienia spraw i okoliczności, które mogą mieć znaczenie w podejmowaniu decyzji o stosowaniu standardu i może być przydatny dla:

- \* organów uprawnionych do ustanawiania standardów w podejmowaniu decyzji o dozwolonym jego stosowaniu w danym systemie prawnym,

<sup>77</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „[Przetłumaczony projekt nowego standardu MSB](#)” oraz pt. „[Konsultacje projektu MSB dla MZJ](#)”.

- \* firm audytorskich w opracowywaniu zasad lub procedur dotyczących jego stosowania,
- \* biegłych rewidentów w ustalaniu na etapie przyjęcia zlecenia lub kontynuacji współpracy z klientem, czy stosowanie standardu jest odpowiednie na potrzeby określonego zlecenia.
- Dodatkowe wskazówki dotyczące sprawozdania z badania (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#)).

Dokument zawiera wytyczne związane ze zmianami w treści sprawozdania biegłego rewidenta z badania wynikającymi ze stosowania proponowanego standardu.

Nie podlegały tłumaczeniu dwa dokumenty mapujące - ilustrujące, w jaki sposób wymogi dotychczasowych Międzynarodowych Standardów Badania zostały lub nie zostały włączone do proponowanego nowego standardu (oryginalna wersja jest dostępna [tutaj](#)).

Chcemy podkreślić, że tłumaczenie projektu standardu nie jest autoryzowane przez PIBR, z uwagi na brak merytorycznej weryfikacji poprawności tego tłumaczenia.

Zachęcamy do zapoznania się z treścią proponowanego standardu.

#### **– Pakiet standardów związanych z nową koncepcją – zarządzaniem jakością w firmie audytorskiej (final pronouncement)**

Nowe/zmienione standardy międzynarodowe jakością obejmują:<sup>78</sup>

1. Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1 (MSZJ 1) - „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”,
2. Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 2 (MSZJ 2) - „Kontrole jakości wykonania zlecenia”,
3. Międzynarodowy Standard Badania 220 (zmieniony) (MSB 220 (Z)) - „Zarządzanie jakością badania sprawozdania finansowego”,
4. Zmiany dostosowawcze (tzw. conforming and consequential amendments) - Zmiany dostosowawcze do międzynarodowych standardów badania (MSB) i materiałów powiązanych wynikające z projektów zarządzania jakością,
5. Zmiany dostosowawcze (tzw. conforming and consequential amendments) - Zmiany dostosowawcze do standardów międzynarodowych innych niż międzynarodowe standardy badania wynikające z projektów zarządzania jakością (opublikowane przez IAASB w styczniu 2022 r.).

#### **Uwaga:**

**Ten temat, z uwagi na zakres i znaczenie zmian dla firm audytorskich i biegłych rewidentów, został szerzej omówiony w załączniku nr 1 do Alertu.**

<sup>78</sup> Tytuły standardów w języku polskim mogą jeszcze ulec zmianie.

---

## – Zmiany do Kodeksu IESBA

W październiku 2021 r. udostępniliśmy **wersje robocze tłumaczenia na j. polski** zmian do Kodeksu etyki IESBA.<sup>79</sup>

Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (ang. *International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA*) opracowała i zatwierdziła kolejne zmiany do Kodeksu etyki IESBA. Są to:

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

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

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

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

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

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

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

---

<sup>79</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zmiany do Kodeksu IESBA”.

### III. Pozostałe zmiany:

#### – Projekt nowej dyrektywy UE w sprawie sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw

W kwietniu 2021 r. Komisja Europejska opublikowała projekt nowej dyrektywy w sprawie sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw.

Nowa dyrektywa ma zastąpić dotychczasową dyrektywę ws. ujawniania informacji niefinansowych.

Projekt nowej dyrektywy w sprawie sprawozdawczości dotyczącej zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw znacznie rozszerza katalog podmiotów zobowiązanych do raportowania informacji na ten temat. Na początek będą to wszystkie duże jednostki, bez względu na to czy są notowane na rynkach regulowanych UE czy nie. Trzy lata później takie obowiązkowe raportowanie mieliby rozpocząć mali i średni emitenci.

Zasadniczą zmianą będzie również opracowanie jednolitego europejskiego standardu raportowania oraz jego uproszczonej wersji dla mniejszych jednostek, które zastąpią dotychczasową swobodę wyboru standardów. Projekt zakłada również wymóg sporządzania informacji w jednym elektronicznym formacie raportowania.

Raporty na temat zrównoważonego rozwoju byłyby umieszczane w ramach sprawozdania z działalności i byłyby objęte obowiązkową atestacją przez biegłego rewidenta lub inny podmiot uprawniony do wykonywania usług atestacyjnych w tym obszarze sprawozdawczym.

Projekt, w obecnym brzmieniu, zobowiązuje państwa członkowskie do transpozycji dyrektywy do dnia 1 grudnia 2022 r. oraz zapewnienia, aby jej postanowienia obowiązywały spółki w roku obrotowym rozpoczynającym się 1 stycznia 2023 r. lub później.

## 11. Załączniki

1. [Załącznik nr 1](#) – Informacje na temat pakietu standardów związanych z nową koncepcją – zarządzaniem jakością w firmie audytorskiej.
2. [Załącznik nr 2](#) – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. lub później.
3. [Załącznik nr 3](#) – Praktyczne przykłady sprawozdań z badania za 2021 r.
4. [Załącznik nr 4](#) – Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki.

Warszawa, 4 marca 2022 r.

## Załącznik nr 1

### Informacje na temat pakietu standardów związanych z nową koncepcją – zarządzaniem jakością w firmie audytorskiej

W grudniu 2020 r. informowaliśmy o opublikowaniu przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) nowych standardów zarządzania jakością oraz o związanych z nimi kluczowych zmianach.<sup>1</sup>

Standardy zastąpią obecny Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1 oraz Międzynarodowy Standard Badania 220 i są znaczącą ewolucją istniejących standardów kontroli jakości.

Standardy promują solidne, proaktywne, skalowalne i efektywne podejście do zarządzania jakością, wzmacniają i unowocześniają podejście firmy audytorskiej do zarządzania jakością. Nowe standardy oznaczają poprawę jakości monitorowania i obowiązek podejmowania działań naprawczych, jeśli przyjęte rozwiązania okażą się nieskuteczne, wbudowanie jakości w kulturę organizacji i ‘ton z góry’ oraz wzmocnienie przeglądów jakości na poziomie zleceń. Kluczowe zmiany obejmują:

- zwiększenie obowiązków i odpowiedzialności kierownictwa firmy audytorskiej oraz poprawę jakości zarządzania,
- oparte na ryzyku podejście skoncentrowane na osiągnięciu celów związanych z jakością,
- zmiana mająca na celu uwzględnienie technologii, rozwiązań sieciowych i korzystania z usług zewnętrznych dostawców,
- zwiększenie nacisku na ciągły przepływ informacji i odpowiednią komunikację wewnętrzną i zewnętrzną,
- proaktywne monitorowanie systemów zarządzania jakością oraz terminowe i skuteczne usuwanie nieprawidłowości,
- zwiększenie odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie za kierowanie zleceniem i jakość badania,
- wyjaśnienie i wzmocnienie wymogów dotyczących przeglądu jakości zlecenia.

Wraz ze standardami IAASB opublikował także zmiany uzgodnieniowe do innych standardów (tzw. conforming amendments).

**Pakiet standardów związanych z nową koncepcją – zarządzaniem jakością w firmie audytorskiej**  
(final pronouncement)) obejmuje:<sup>2</sup>

1. Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1 (MSZJ 1) - „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”,
2. Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 2 (MSZJ 2) - „Kontrole jakości wykonania zlecenia”,

<sup>1</sup> Więcej na ten temat w aktualności pt. „Zarządzanie jakością – nowe standardy IAASB”.

<sup>2</sup> Tytuły standardów w języku polskim mogą ulec jeszcze zmianie.



3. Międzynarodowy Standard Badania 220 (zmieniony) (MSB 220 (Z)) - „Zarządzanie jakością badania sprawozdania finansowego”,
4. Zmiany dostosowawcze (tzw. conforming and consequential amendments) - Zmiany dostosowawcze do międzynarodowych standardów badania (MSB) i materiałów powiązanych wynikające z projektów zarządzania jakością,
5. Zmiany dostosowawcze (tzw. conforming and consequential amendments) - Zmiany dostosowawcze do standardów międzynarodowych innych niż międzynarodowe standardy badania wynikające z projektów zarządzania jakością (opublikowane przez IAASB znacznie później, dopiero w styczniu 2022 r.).

31 stycznia 2022 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę nr 2021/33a/2022 w sprawie przyjęcia harmonogramu ustanowienia przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów nowych krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowego standardu badania w brzmieniu standardów międzynarodowych (pobierz uchwałę [tutaj](#)).

Załącznikiem do ww. uchwały jest planowany harmonogram ustanowienia nowych krajowych standardów kontroli jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością 1 oraz Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością 2, a także Krajowego Standardu Badania 220 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 220 (zmienionego) i wsparcia firm audytorskich w ich wdrożeniu (pobierz załącznik do uchwały [tutaj](#)).

Schemat pokazuje podsumowanie harmonogramu działań:

### Harmonogram prac



Poniżej przedstawiamy informacje pochodzące z załącznika do uchwały nr 2021/33a/2022:

Planowany harmonogram ustanowienia nowych krajowych standardów kontroli jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością 1 oraz Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością 2, a także Krajowego Standardu Badania 220 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 220 (zmienionego) i wsparcia firm audytorskich w ich wdrożeniu

### Cel postawiony przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów:

1. Wdrożenie standardów od **1 stycznia 2023 r.**, przy wsparciu PANA (robocze uzgodnienia, „suche testy”), o ile proces przygotowania przebiegnie bez zakłóceń.
2. Przygotowanie standardów i ich uchwalenie przez KRBR do końca kwietnia 2022 r.
3. Wsparcie dla firm audytorskich oraz przygotowanie materiałów szkoleniowych – *II kwartał 2022 r.*
4. Działania informacyjne - *I – IV kwartał 2022 r.*
5. Szkolenia – *III kwartał 2022 r. - IV 2023 r.*

### Ustanowienie nowych Krajowych Standardów Kontroli Jakości i Krajowego Standardu Badania

Etapy procesu:	MSZJ 1	MSZJ 2	MSB 220 (Z)	Zmiany dostosowawcze
Opracowanie wersji roboczych projektów standardów proces obejmuje: – wierne tłumaczenie brzmienia standardu międzynarodowego (tłumaczenie, weryfikacja, redakcja), – dostosowanie do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa	31.01.2022 r.	15.02.2022 r.	31.12.2021 r.	28.02.2022 r.
Udostępnienie wersji roboczych projektów standardów na stronie internetowej PIBR	31.01.2022 r.	15.02.2022 r.	31.12.2021 r.	28.02.2022 r.
Konsultacje środowiskowe z firmami audytorskimi i biegłymi rewidentami	luty – marzec 2022 r.	luty – marzec 2022 r.	styczeń – marzec 2022 r.	marzec 2022 r.
Bieżące robocze uzgodnienia z PANA dotyczące projektów standardów	zakończenie do 31 marca 2022 r.			
Podjęcie uchwały przez KRBR	planowana data 30 kwietnia 2022 r.			
Zatwierdzenie uchwały KRBR przez Radę PANA	do 30 czerwca 2022 r.			

**Dodatkowe działania związane z wdrożeniem nowych standardów oraz wsparciem firm audytorskich:**

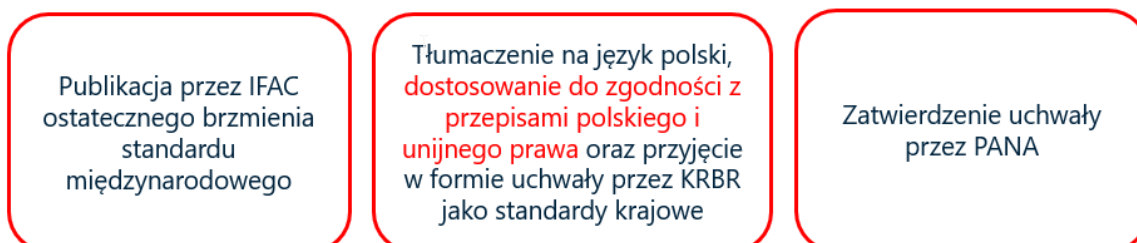
- Przetłumaczenie i opublikowanie na stronie internetowej materiałów wspierających wdrożenie i stosowanie nowych standardów opracowanych przez IAASB – *sukcesywnie od stycznia 2022 r.*
- Przygotowanie dedykowanej podstrony internetowej PIBR – *styczeń 2022 r.*
- Powołanie zespołu ekspertów uczestniczących w procesie wsparcia firm audytorskich – *I kwartał 2022 r.*
- Opracowanie przykładowych rozwiązań dotyczących zarządzania jakością w małych i średnich firmach audytorskich oraz robocze uzgodnienia z PANA projektów dokumentów – *I - II kwartał 2022 r.*
- Przygotowanie materiałów szkoleniowych w oparciu o materiały udostępnione przez IAASB – *I - II kwartał 2022 r.*
- Przeprowadzenie szkoleń w ramach obowiązkowego doskonalenia zawodowego – *III - IV kwartał 2022 r. oraz odpowiednio 2023 r.*
- Seria webinarów przybliżających nowe standardy – *II - IV kwartał 2022 r.*
- Zorganizowanie konferencji wspólnie z PANA – *maj/czerwiec 2022 r.*
- Działania informacyjne i promocyjne skierowane do firm audytorskich, a także do ich klientów – *I - IV kwartał 2022 r.*

**Uwaga:****Dodatkowy element procesu ustanawiania standardów**

Na wniosek PANA, nowe lub zmienione standardy międzynarodowe, które zostaną przyjęte jako standardy krajowe będą podlegały nowemu, dodatkowemu procesowi.

Proces ten polega na dostosowaniu brzmienia nowo ustanawianych standardów do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa. Zmiany związane z tym nowym procesem są wyróżnione w tekście kolorem szarym, a w tytule standardu dodane jest określenie „PL”.

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



**Uwaga:****Udostępnienie wersji roboczych projektów standardów**

Na bieżąco w aktualnościach oraz na nowej stronie internetowej są udostępnione wersje robocze każdego ze standardów, które zostały przetłumaczone na język polski oraz przeszły dodatkowy proces dostosowania brzmienia do zgodności z przepisami prawa. Zmiany związane z tym nowym procesem są wyróżnione w tekście kolorem szarym, a w tytule dodane jest określenie „PL”.

Podkreślamy, że opublikowane dokumenty są projektem przyszłych standardów krajowych, dlatego są opatrzone znakiem wodnym „wersja robocza”.

**Pamiętaj:****Nowa strona internetowa**

Zapraszamy do regularnego sprawdzania aktualności na nowej stronie internetowej (<https://projektystandardow.pibr.org.pl/>), na której będziemy umieszczać wszelkie informacje związane z przygotowywanymi standardami.

Już dziś można tu znaleźć wszystkie angielskie brzmienie standardów i materiałów wspierających IAASB oraz wersje robocze KSZJ 1, KSZJ 2 oraz KSB 220 (Z).

Zapraszamy Państwa do udziału w konsultacjach brzmienia opublikowanych już wersji roboczych polskich standardów.

## Załącznik nr 2

# Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. lub później

W części „3.1 KRAJOWE STANDARDY BADANIA (KSB)” Alertu jest mowa, o tym, że do badania sprawozdania finansowego za 2021 rok ma zastosowanie uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów („uchwała nr 3430/52a/2019”)<sup>1</sup> z późniejszymi zmianami.

### Uwaga:

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

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

### Wsparcie PIBR:

#### Ujednolicone brzmienie standardów

Przygotowaliśmy ujednolicone brzmienie wszystkich 17 standardów, w tym 11 KSB, zmienionych na skutek zmian dostosowawczych przyjętych uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR.<sup>2</sup> Aby zmiany były czytelne, tekst usunięty/zastępowany (wraz z powiązanymi przypisami) został przekreślony i zapisany kursywą, zaś tekst dodany/zastępujący (wraz z powiązanymi przypisami) – pogrubiony. Należy pamiętać, że jest to tylko praktyczne wsparcie. W razie jakichkolwiek wątpliwości, należy kierować się brzmieniem standardów stanowiących załączniki do ww. uchwał KRBR.

### Pamiętaj:

Przeprowadzając badanie pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego **za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. lub później** biegli rewidenci stosują najnowsze brzmienie **Krajowych Standardów Badania** („KSB”) w brzmieniu **Międzynarodowych Standardów Badania** („MSB”). Są to 34 standardy z grupy od „200” do „700”:

<sup>1</sup> Uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów to jeden pakiet wszystkich krajowych standardów badania (odpowiadający brzmieniu międzynarodowych standardów badania opublikowanych przez IAASB w opracowywaniu pt. „Handbook IAASB 2016-2017”).

<sup>2</sup> Więcej na ten temat można przeczytać na podstronie pt. „Ujednolicone brzmienie 17 standardów na skutek zmian dostosowawczych przyjętych uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR”.

## Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. lub później

1. KSB 200 w brzmieniu MSB 200 – „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”,
  - KSB 200 - Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania - ujednolicone brzmienie
2. KSB 210 w brzmieniu MSB 210 – „Uzgadnianie warunków zleceń badania”,
  - KSB 210 - Uzgadnianie warunków zleceń badania - ujednolicone brzmienie
3. KSB 220 w brzmieniu MSB 220 – „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”,
  - KSB 220 - Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego - ujednolicone brzmienie
4. KSB 230 w brzmieniu MSB 230 – „Dokumentacja badania”,
  - KSB 230 - Dokumentacja badania - ujednolicone brzmienie
5. KSB 240 w brzmieniu MSB 240 – „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”,
  - KSB 240 - Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw - ujednolicone brzmienie
6. KSB 250 (Z) w brzmieniu MSB 250 (zmienionego) – „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”,
7. KSB 260 (Z) w brzmieniu MSB 260 (zmienionego) – „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”,
  - KSB 260 (Z) - Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór - ujednolicone brzmienie
8. KSB 265 w brzmieniu MSB 265 – „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”,
9. KSB 300 w brzmieniu MSB 300 – „Planowanie badania sprawozdania finansowego”,
10. 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”,
  - KSB 450 - Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania - ujednolicone brzmienie
15. KSB 500 w brzmieniu MSB 500 – „Dowody badania”,
  - KSB 500 - Dowody badania - ujednolicone brzmienie
16. KSB 501 w brzmieniu MSB 501 – „Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji”,

17. KSB 505 w brzmieniu MSB 505 – „Potwierdzenia zewnętrzne”,
18. KSB 510 w brzmieniu MSB 510 – „Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe”,
19. KSB 520 w brzmieniu MSB 520 – „Procedury analityczne”,
20. KSB 530 w brzmieniu MSB 530 – „Próbkowanie”,
21. KSB 540 w brzmieniu MSB 540 – „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień”,
22. KSB 550 w brzmieniu MSB 550 – „Strony powiązane”,
23. KSB 560 w brzmieniu MSB 560 – „Późniejsze zdarzenia”,
24. KSB 570 (Z) w brzmieniu MSB 570 (zmienionego) – „Kontynuacja działalności”,
25. KSB 580 w brzmieniu MSB 580 – „Pisemne oświadczenia”,
  - KSB 580 - Pisemne oświadczenia - ujednolicone brzmienie
26. KSB 600 w brzmieniu MSB 600 – „Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”,
27. KSB 610 (Z) w brzmieniu MSB 610 (zmienionego w 2013 r.) – „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”,
28. KSB 620 w brzmieniu MSB 620 – „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta”,
29. KSB 700 (Z) w brzmieniu MSB 700 (zmienionego) – „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”,
  - KSB 700 (Z) - Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego - ujednolicone brzmienie
30. KSB 701 w brzmieniu MSB 701 – „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
  - KSB 701 - Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta - ujednolicone brzmienie
31. KSB 705 (Z) w brzmieniu MSB 705 (zmienionego) – „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
32. KSB 706 (Z) w brzmieniu MSB 706 (zmienionego) – „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
33. KSB 710 w brzmieniu MSB 710 – „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe”,
34. KSB 720 (Z) w brzmieniu MSB 720 (zmienionego) – „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

## Załącznik nr 3

### Praktyczne przykłady sprawozdań z badania za 2021 r.

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

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

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

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

#### **PAMIĘTAJ!**

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

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



**Praktyczne przykłady sprawozdań z badania opracowane na potrzeby Alertu:<sup>3</sup>**

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.

<sup>3</sup> Te same przykłady zostały wcześniej udostępnione na naszej stronie internetowej. Więcej na ten temat w aktualności pod tytułem: „Praktyczne wsparcie w badaniu za 2021 r.”.

**Załącznik 3.1****Przykład nr 1 - Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości zawartymi w ustawie o rachunkowości jednostki nie będącej JZP, zawierające opinię bez zastrzeżeń****Komentarz:**

- Biegli 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 2021 r. oraz rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 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 2021 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.) oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Spółkę przepisami prawa oraz umową/statutem Spółki;<sup>1,2</sup>
- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy o rachunkowości.

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

<sup>2</sup> **Uwaga:** Po zmianie w 2021 roku ustawy o rachunkowości - sprawozdania finansowe **sporządzone zgodnie z MSR** jednostek innych niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządza się w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) 2019/815 lub innym formacie przeszukiwalnym. Ocena, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w odpowiednim formacie mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w opinii biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostką przepisami prawa.

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm.<sup>3</sup> („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 2020 r. poz. 1415 z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego*.

Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z Międzynarodowym Kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm.<sup>4</sup>, oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w ustawie o biegłych rewidentach.

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

#### **Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności<sup>5</sup>**

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2021 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notce xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

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

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

3 **Uwaga:** Do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później ma zastosowanie uchwała KRBR nr 1107/15a/2020, zmieniająca uchwałę nr 3430/52a/2019, i zatwierdzony **Krajowy Standard Badania 540 (Zmieniony)** – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” oraz zmiany do innych krajowych standardów (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Zatwierdzony już jest KSB 540 (Zmieniony)”).

4 Zmiana Kodeksu etyki przyjęta uchwałą nr 1760/27a/2021 KRBR z dnia 6 sierpnia 2021 r. dotyczy Części 4B Kodeksu IESBA, która obejmuje wymogi dotyczące niezależności dla usług atestacyjnych innych niż usługi badania i przeglądu.

5 Badaniu kontynuacji działalności poświęcone jest oddzielne opracowanie PIBR pt. „Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”. Wskazówki zawarte w tym opracowaniu nadal pozostają aktualne do badania za 2021 rok.

### Kluczowe sprawy badania

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

### Inna sprawa<sup>6</sup>

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 2020 r. zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2021 r.

### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej za sprawozdanie finansowe

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

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

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

### Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

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

<sup>6</sup> Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.<sup>7</sup>

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

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

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

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

<sup>7</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

<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.><sup>8</sup>

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

### Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>9,10</sup>

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Spółki za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2021 r. („Sprawozdanie z działalności”)

#### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej

Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za sporządzenie Sprawozdania z działalności zgodnie z przepisami prawa. Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej jest/są zobowiązany/i do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Spółki spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>11</sup>.

#### Odpowiedzialność biegłego rewidenta

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

<sup>8</sup> Składamy Radzie Nadzorczej oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.

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

<sup>9</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – [Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności](#).

<sup>10</sup> W związku z interpretacją pojęcia „jednostka notowana na giełdzie” pamiętaj o odpowiednim zastosowaniu par. 21 a) [KSB 720 \(Z\)](#) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

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

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

<sup>11</sup> lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

## Opinia o Sprawozdaniu z działalności

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

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>12</sup>,
- jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Spółce i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności istotnych zniekształceń.<sup>13</sup>

## Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

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

Do dnia zakończenia badania Spółka nie dopełniła wynikającego z art. 69 Ustawy o rachunkowości, obowiązku złożenia sprawozdania finansowego za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

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

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

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

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

<sup>12</sup> lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

<sup>13</sup> Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

**Załącznik nr 3.2****Przykład nr 2 – Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF JZP (spółki giełdowej), zawierające opinię bez zastrzeżeń****Komentarz:**

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

**Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania****Dla Walnego Zgromadzenia i Rady Nadzorczej [ABC S.A.]****Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego**

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego sprawozdania finansowego [ABC S.A.] („Spółka”), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 2021 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 2021 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 2021 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;<sup>1,2</sup>

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

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

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



- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” - t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.).

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

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm.<sup>3</sup> („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 2020 r. poz. 1415 z późn. zm.) oraz Rozporządzenia UE nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego („Rozporządzenie UE” – Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego*.

Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z Międzynarodowym Kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm.<sup>4</sup>, oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach oraz w Rozporządzeniu UE.

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

### **Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności<sup>5</sup>**

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2021 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notce xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w tej sprawie.

3 **Uwaga:** Do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później ma zastosowanie uchwała KRBR nr 1107/15a/2020, zmieniająca uchwałę nr 3430/52a/2019, i zatwierdzony **Krajowy Standard Badania 540 (Zmieniony)** – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” oraz zmiany do innych krajowych standardów (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Zatwierdzony już jest KSB 540 (Zmieniony)”).

4 Zmiana Kodeksu etyki przyjęta uchwałą nr 1760/27a/2021 KRBR z dnia 6 sierpnia 2021 r. dotyczy Części 4B Kodeksu IESBA, która obejmuje wymogi dotyczące niezależności dla usług atestacyjnych innych niż usługi badania i przeglądu.

5 Badaniu kontynuacji działalności poświęcone jest oddzielne opracowanie PIBR pt. „Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”. Wskazówki zawarte w tym opracowaniu nadal pozostają aktualne do badania za 2021 rok.

**Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego<sup>6</sup>**

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

**Kluczowe sprawy badania**

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

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

**Inna sprawa – zakres badania<sup>7</sup>**

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 2020 r. zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2021 r.

**Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej za sprawozdanie finansowe**

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

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

<sup>6</sup> Jak zauważono w paragrafie A16 KSB 706 (Z), akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być zaprezentowany albo bezpośrednio przed, albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania” na podstawie osądu biegłego rewidenta co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi.

<sup>7</sup> Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

Zarząd albo zamierza dokonać likwidacji Spółki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

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

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

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.<sup>8</sup>

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

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

- identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędem, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywu, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej;
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosowanej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki;
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez Zarząd Spółki;
- wyciągamy wniosek na temat odpowiedniości zastosowania przez Zarząd Spółki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, czy istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność,

<sup>8</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka zaprzestanie kontynuacji działalności;

- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

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

Składamy Radzie Nadzorczej oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.<sup>9</sup>

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

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

### **Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>10</sup>**

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Spółki za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2021 r. („Sprawozdanie z działalności”) wraz z oświadczeniem o stosowaniu ładu korporacyjnego i oświadczeniem na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 49b ust 1 Ustawy o rachunkowości, które są wyodrębnionymi częściami tego Sprawozdania z działalności oraz Raport Roczny<sup>11</sup> za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2021 r. („Raport roczny”) (razem „Inne informacje”).

#### *Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej*

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

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Spółki wraz z wyodrębnionymi częściami spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> Patrz – paragraf 40.b KSB 700 (Z).

<sup>10</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności.

<sup>11</sup> w przypadku, gdy jednostka wydaje tzw. raport roczny zawierający między innymi zbadane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie z badania.

<sup>12</sup> lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

### Odpowiedzialność biegłego rewidenta

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

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

### Opinia o Sprawozdaniu z działalności

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

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>13</sup> oraz paragrafem [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim („Rozporządzenie o informacjach bieżących” – Dz. U. poz. 757 z późn. zm.),
- jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Spółce i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Spółki istotnych zniekształceń.<sup>14</sup>

### Opinia o oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego

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

### Informacja na temat informacji niefinansowych

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

<sup>13</sup> lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

<sup>14</sup> Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

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

## Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

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

Zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem oświadczamy, że usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Spółki i jej spółek zależnych są zgodne z prawem i przepisami obowiązującymi w Polsce oraz, że nie świadczyliśmy usług niebędących badaniem, które są zakazane na mocy art. 5 ust. 1 Rozporządzenia UE oraz art. 36 Ustawy o biegłych rewidentach. Usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Spółki i jej spółek zależnych w badanym okresie zostały wymienione w nocie xx Sprawozdania z działalności Spółki.<sup>15</sup>

### Wybór firmy audytorskiej<sup>16</sup>

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 której kluczowy biegły rewident zbadał sprawozdanie finansowe.

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

### Uwaga:

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

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

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

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

<sup>16</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – MF o rotacji firmy audytorskiej współpracującej z JZP.

## Załącznik 3.3

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

#### Komentarz:

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

## Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

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

#### Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, w której jednostką dominującą jest [ABC S.A.] („Jednostka dominująca”) („Grupa”), które składa się z wprowadzenia do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, skonsolidowanego bilansu sporządzonego na dzień 31 grudnia 2021 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 2021 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 2021 r. oraz jej skonsolidowanego wyniku finansowego i skonsolidowanych przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217 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.<sup>1,2</sup>

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

2 Uwaga: Po zmianie w 2021 roku ustawy o rachunkowości – skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSR jednostek innych niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządza się w formie, o którym mowa

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm.<sup>3</sup> („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 2020 r. poz. 1415 z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*.

Jesteśmy niezależni od Spółek Grupy zgodnie z Międzynarodowym Kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm.<sup>4</sup>, oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach.

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

#### **Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności<sup>5</sup>**

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Jednostka dominująca poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2021 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.

w rozporządzeniu Komisji (UE) 2019/815 lub innym formacie przeszukiwalnym. Ocena, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w odpowiednim formacie mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w opinii biegłego rewidenta o tym, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Jednostkę dominującą przepisami prawa.

- 3 **Uwaga:** Do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później ma zastosowanie uchwała KRBR nr 1107/15a/2020, zmieniająca uchwałę nr 3430/52a/2019, i zatwierdzony **Krajowy Standard Badania 540 (Zmieniony)** – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” oraz zmiany do innych krajowych standardów (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Zatwierdzony już jest KSB 540 (Zmieniony)”).
- 4 Zmiana Kodeksu etyki przyjęta uchwałą nr 1760/27a/2021 KRBR z dnia 6 sierpnia 2021 r. dotyczy Części 4B Kodeksu IESBA, która obejmuje wymogi dotyczące niezależności dla usług atestacyjnych innych niż usługi badania i przeglądu.
- 5 Badaniu kontynuacji działalności poświęcone jest oddzielne opracowanie PIBR pt. „Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”. Wskazówki zawarte w tym opracowaniu nadal pozostają aktualne do badania za 2021 rok.



**Kluczowe sprawy badania**

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

**Inna sprawa<sup>6</sup>**

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy za rok zakończony 31 grudnia 2020 r. zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2021 r.

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

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

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

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

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

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

<sup>6</sup> Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.

że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.<sup>7</sup>

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

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

- identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego 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 poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Grupy do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Grupa zaprzestanie kontynuacji działalności;
- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację;
- uzyskujemy wystarczające odpowiednie dowody badania odnośnie do informacji finansowych jednostek lub działalności gospodarczych wewnątrz Grupy w celu wyrażenia opinii na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Jesteśmy odpowiedzialni za kierowanie, nadzór i przeprowadzenie badania Grupy i pozostajemy wyłącznie odpowiedzialni za naszą opinię z badania.

<sup>7</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na skonsolidowane sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

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 4o.b) i 4o.c) KSB 700 (Z). Treść przykładowego zapisu na ten temat została zaprezentowana w przypisie dolnym.><sup>8</sup>

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

### Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>9, 10</sup>

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Grupy za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2021 r. („Sprawozdanie z działalności”).

#### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej

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

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Grupy spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>11</sup>.

#### Odpowiedzialność biegłego rewidenta

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

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

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

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

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

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

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

11 lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

**Opinia o Sprawozdaniu z działalności**

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

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>12</sup>,
- jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Grupie i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Grupy istotnych zniekształceń.<sup>13</sup>

**Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji**

<Jeżeli klient – jednostka dominująca sporządzająca skonsolidowane sprawozdanie finansowe **zgodnie z MSR** – sporządził to skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 oraz **skorzystał z możliwości znakowania** tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z wymogami tego rozporządzenia, pamiętaj o uwzględnieniu w tej części sprawozdania z badania dodatkowych zapisów. Zapisy w sprawozdaniu z badania, spełniające wymogi KSUA 3001PL można znaleźć w przykładowym sprawozdaniu z badania znajdującym się w przykładzie nr 4 w części pt. „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji” (JZP\_SSF wg MSSF)><sup>14</sup>

**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 2020 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

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

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

**Uwaga:**

*jeżeli klient - jednostka inna niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym – sporządzający skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR, sporządził to sprawozdanie w formie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 (XHTML) oraz, gdy zostało ono znakowane (zgodnie z wybraną przez*

<sup>12</sup> lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

<sup>13</sup> Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

<sup>14</sup> **Uwaga:** Do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek innych niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, sporządzonych zgodnie z MSR, za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później, jeżeli zostały sporządzone w formie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 oraz gdy zostały znakowane zgodnie z wymogami tego rozporządzenia (zgodnie z wybraną przez klienta opcją zawartą w zmienionej w 2021 roku ustawie o rachunkowości), ma zastosowanie uchwała KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. nr 1975/32a/2021 w sprawie KSUA 3001PL - „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”. (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”).

*klienta opcją zawartą w zmienionej w 2021 roku ustawie o rachunkowości) zgodnie z wymogami tego rozporządzenia, wóczas zalecane jest, aby sprawozdanie z badania również było sporządzone w formacie XHTML>*

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

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

## Załącznik nr 3.4

### Przykład nr 4 – Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF JZP (jednostki dominującej, która jest spółką giełdową), zawierające opinię bez zastrzeżeń

#### Komentarz:

- Biegli rewidenci stosując przykład powinni go dostosować 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 2021 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 2021 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 2021 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.<sup>1,2</sup>

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

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

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

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm.<sup>3</sup> („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 2020 r. poz. 1415 z późn. zm.) oraz Rozporządzenia UE nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego („Rozporządzenie UE” – Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*.

Jesteśmy niezależni od Spółek Grupy zgodnie z Międzynarodowym Kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowymi standardami niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych („Kodeks IESBA”) przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm.<sup>4</sup>, oraz z innymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami i Kodeksem IESBA. W trakcie przeprowadzania badania kluczowy biegły rewident oraz firma audytorska pozostali niezależni od Spółki zgodnie z wymogami niezależności określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach oraz w Rozporządzeniu UE.

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

### **Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności<sup>5</sup>**

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Jednostka dominująca poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2021 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.

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

- Uwaga:** Do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później ma zastosowanie uchwała KRBR nr 1107/15a/2020, zmieniająca uchwałę nr 3430/52a/2019, i zatwierdzony Krajowy Standard Badania 540 (Zmieniony) – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” oraz zmiany do innych krajowych standardów (więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Zatwierdzony już jest KSB 540 (Zmieniony)”).
- Zmiana Kodeksu etyki przyjęta uchwałą nr 1760/27a/2021 KRBR z dnia 6 sierpnia 2021 r. dotyczy Części 4B Kodeksu IESBA, która obejmuje wymogi dotyczące niezależności dla usług atestacyjnych innych niż usługi badania i przeglądu.
- Badaniu kontynuacji działalności poświęcone jest oddzielne opracowanie PIBR pt. „Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”. Wskazówki zawarte w tym opracowaniu nadal pozostają aktualne do badania za 2021 rok.

**Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego<sup>6</sup>**

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

**Kluczowe sprawy badania**

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

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

**Inna sprawa – zakres badania<sup>7</sup>**

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy za rok zakończony 31 grudnia 2020 r. zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2021 r.

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

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

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,

<sup>6</sup> Jak zauważono w paragrafie A16 KSB 706 (Z), akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być zaprezentowany albo bezpośrednio przed, albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania” na podstawie osądu biegłego rewidenta co do względного znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi.

<sup>7</sup> Zgodnie z par. 13 KSB 710, o ile biegły rewident zdecyduje się odnieść się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących.



z wyjątkiem sytuacji, kiedy Zarząd albo zamierza dokonać likwidacji Grupy, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby skonsolidowane sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.). Członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej.

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

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.<sup>8</sup>

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

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

- identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego 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 poddawać w znaczącą wątpliwość zdolność Grupy do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna

<sup>8</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na skonsolidowane sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

niepewność, wymagane jest od nas zwrócenie uwagi w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do dnia sporządzenia naszego sprawozdania biegłego rewidenta, jednakże przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Grupa zaprzestanie kontynuacji działalności;

- oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe przedstawia będące ich podstawą transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację;
- uzyskujemy wystarczające odpowiednie dowody badania odnośnie do informacji finansowych jednostek lub działalności gospodarczych wewnątrz Grupy w celu wyrażenia opinii na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Jesteśmy odpowiedzialni za kierowanie, nadzór i przeprowadzenie badania Grupy i pozostajemy wyłącznie odpowiedzialni za naszą opinię z badania.

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

Składamy Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.<sup>9</sup>

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

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

### **Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>10</sup>**

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Grupy za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2021 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 2021 r. („Raport roczny”)<sup>11</sup> (razem „Inne informacje”).

<sup>9</sup> Patrz – paragraf 40.b KSB 700 (Z).

<sup>10</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności.

<sup>11</sup> W przypadku, gdy jednostka wydaje tzw. raport roczny zawierający między innymi zbadane skonsolidowane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie z badania.

#### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie Innych informacji zgodnie z przepisami prawa. Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Grupy wraz z wyodrębnioną częścią spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>12</sup>.

#### Odpowiedzialność biegłego rewidenta

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

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

#### Opinia o Sprawozdaniu z działalności

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

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>13</sup> oraz paragrafem [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim („Rozporządzenie o informacjach bieżących” – Dz. U. poz. 757 z późn. zm.),
- jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Grupie i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Grupy istotnych zniekształceń.<sup>14</sup>

#### Opinia o oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego

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

<sup>12</sup> lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

<sup>13</sup> lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

<sup>14</sup> Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

## Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

**Opinia na temat zgodności oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządzonego w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, z wymogami rozporządzenia o standardach technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania.<sup>15</sup> <w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o odpowiedniej zmianie nazwy tej sekcji>**

W związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego zostaliśmy zaangażowani do przeprowadzania usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność w celu wyrażenia opinii, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy na dzień i za rok zakończony 31 grudnia 2021 r., sporządzone w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zawarte w pliku o nazwie [nazwa pliku] („skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF”), zostało oznakowane zgodnie z wymogami określonymi w rozporządzeniu delegowanym Komisji (UE) nr 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r., uzupełniającym dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania (Dz. Urz. UE L 143 z 29.05.2019, str. 1, z późn. zm.) („Rozporządzenie ESEF”).

### *Identyfikacja kryteriów i opis przedmiotu usługi*

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało sporządzone przez Zarząd Jednostki dominującej w celu spełnienia wymogów dotyczących oznakowania oraz wymogów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, które są określone w Rozporządzeniu ESEF.

Przedmiotem naszej usługi atestacyjnej jest zgodność oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF z wymogami Rozporządzenia ESEF, a wymogi określone w tych regulacjach stanowią, naszym zdaniem, odpowiednie kryteria do sformułowania przez nas opinii.

### *Odpowiedzialność Zarządu oraz Rady Nadzorczej Jednostki dominującej*

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF zgodnie z wymogami dotyczącymi oznakowania oraz wymogami technicznymi dotyczącymi specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, które są określone w Rozporządzeniu ESEF. Odpowiedzialność ta obejmuje wybór i zastosowanie odpowiednich znaczników XBRL, przy użyciu taksonomii określonej w tych regulacjach.

Odpowiedzialność Zarządu Jednostki dominującej obejmuje również zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej zapewniającego sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF, wolnego od istotnych niezgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF.

Członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, obejmującego również sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z formatem wynikającym z obowiązujących przepisów prawa.

<sup>15</sup> **Uwaga:** Do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zgodnie z postanowieniami rozporządzenia 2019/815, ma zastosowanie uchwała KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. nr 1975/32a/2021 w sprawie KSUA 3001PL - „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”. (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”).

#### Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Naszym celem było wyrażenie opinii, na podstawie przeprowadzonej usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

Usługę wykonaliśmy zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL - „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 1975/32a/2021 z dnia 17 grudnia 2021 r. (dalej: „KSUA 3001PL”) oraz, gdzie jest to stosowne, zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (Zmienionego) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych” przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3436/52e/2019 z dnia 8 kwietnia 2019 r., z późn. zm. (dalej: „KSUA 3000 (Z)”).

Standard ten nakłada na biegłego rewidenta obowiązek zaplanowania i wykonania procedur w taki sposób, aby uzyskać racjonalną pewność, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało przygotowane zgodnie z określonymi kryteriami.

Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że usługa przeprowadzona zgodnie z KSUA 3001PL oraz, gdzie jest to stosowne, zgodnie z KSUA 3000 (Z), zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie.

Wybór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od jego oszacowania ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem. Przeprowadzając oszacowanie tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę kontrolę wewnętrzną związaną ze sporządzeniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF w celu zaplanowania stosownych procedur, które mają zapewnić biegłemu rewidentowi wystarczające i odpowiednie do okoliczności dowody. Ocena funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej nie została przeprowadzona w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności jej działania.

#### Podsumowanie wykonanych prac

Zaplanowane i przeprowadzone przez nas procedury obejmowały między innymi:

- uzyskanie zrozumienia procesu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF, obejmującego proces wyboru i zastosowania przez Spółkę znaczników XBRL i zapewniania zgodności z Rozporządzeniem ESEF, w tym zrozumienie mechanizmów systemu kontroli wewnętrznej związanych z tym procesem;
- [uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów związanych z operacyjną efektywnością mechanizmów kontrolnych, związanych ze znakowaniem znacznikami XBRL, gdy (jeżeli, gdzie) w ramach procesu oceny ryzyka uznaliśmy, że procedury inne, niż testowanie mechanizmów kontrolnych, nie pozwolą uzyskać wystarczających dowodów badania]\* [jeśli przeprowadzono];
- uzgodnienie oznakowanych [na wybranej próbie] informacji zawartych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF do zbadanego skonsolidowanego sprawozdania finansowego;
- [przy użyciu specjalistycznego narzędzia informatycznego/(i) przy wsparciu eksperta z zakresu IT] ocenę

spełnienia standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, ocenę kompletności oznakowania informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF znacznikami XBRL;

- ocenę, czy zastosowane znaczniki XBRL z taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF zostały odpowiednio zastosowane oraz, czy użyto rozszerzeń taksonomii w sytuacjach, gdy w podstawowej taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF nie zidentyfikowano odpowiednich elementów;
- ocenę prawidłowości zakotwiczenia zastosowanych rozszerzeń taksonomii w podstawowej taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF;
- [wymienić inne, jeśli je wykonano].

Uważamy, że uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia przez nas opinii na temat zgodności oznakowania z wymogami rozporządzenia ESEF.

#### *Wymogi etyczne, w tym niezależność*

Przeprowadzając usługę biegły rewident i firma audytorska przestrzegali wymogów niezależności i innych wymogów etycznych określonych w Kodeksie IESBA. Kodeks IESBA oparty jest na podstawowych zasadach dotyczących uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności, zachowania poufności oraz profesjonalnego postępowania. Przestrzegaliśmy również innych wymogów niezależności i etyki, które mają zastosowanie dla niniejszej usługi atestacyjnej w Polsce.

#### *Wymogi kontroli jakości*

Firma audytorska stosuje krajowe standardy kontroli jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, przyjęte uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2040/37a/2018 z dnia 3 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, z późn. zm. (dalej: „KSKJ”).

Zgodnie z wymogami KSKJ, firma audytorska utrzymuje kompleksowy system kontroli jakości, obejmujący udokumentowane polityki i procedury odnośnie do zgodności z wymogami etycznymi, standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

*<w przypadku opinii innej niż bez zastrzeżeń pamiętaj o dodaniu sekcji pt. „Podstawa opinii [wskaż rodzaj opinii]” oraz opisaniu przyczyn/-y wyrażenia opinii innej niż bez zastrzeżeń>*

#### *Opinia na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF*

Podstawę sformułowania opinii biegłego rewidenta stanowią kwestie opisane powyżej, dlatego opinia powinna być czytana z uwzględnieniem tych kwestii.

Naszym zdaniem skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

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

Zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem oświadczamy, że usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Grupy są zgodne z prawem i przepisami obowiązującymi w Polsce

oraz że nie świadczyliśmy usług niebędących badaniem, które są zakazane na mocy art. 5 ust.1 Rozporządzenia UE oraz art.136 Ustawy o biegłych rewidentach. Usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Grupy w badanym okresie zostały wymienione w nocie xx Sprawozdania z działalności Grupy.<sup>16</sup>

### Wybór firmy audytorskiej<sup>17</sup>

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 której kluczowy biegły rewident zbadał skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

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

### Uwaga:

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

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

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

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – MF o rotacji firmy audytorskiej współpracującej z JZP.

**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 wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń (poniżej):

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

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

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

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

**MSB 540 (Z) „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” – paragraf 37**

MSB 550 „Strony powiązane” – paragraf 26

MSB 560 „Późniejsze zdarzenia” – paragraf 9

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

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

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

**Uwaga!**

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



## OŚWIADCZENIE KIEROWNIKA JEDNOSTKI

Nazwa i adres firmy audytorskiej

Imię i nazwisko kluczowego biegłego  
rewidenta przeprowadzającego badanieData zakończenia badania, sporządzenia  
sprawozdania z badania<sup>1</sup>

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 dzień 31 grudnia 2020 r. oraz wyniku finansowego za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej<sup>2</sup>, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości, oraz, że zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, oraz jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Jednostkę przepisami prawa i postanowieniami jej *statutu/umowy*<sup>3</sup>.

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

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

3 Należy wybrać właściwą nazwę.

**Potwierdzamy, że:**

1. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w sposób zapewniający porównywalność, przez zastosowanie jednolitych zasad rachunkowości we wszystkich prezentowanych okresach, jakie zostały przez nas przyjęte w aktualnej polityce rachunkowości.
2. Jesteśmy odpowiedzialni za prawidłowość ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Odpowiedzialność ta obejmuje: zaprojektowanie, wdrożenie i zapewnienie działania kontroli wewnętrznej związanej ze sporządzeniem oraz rzetelną prezentacją sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, dobór oraz zastosowanie odpowiednich zasad rachunkowości, a także dokonywanie szacunków księgowych stosownych do zaistniałych okoliczności.
3. Wszystkie transakcje i zdarzenia dotyczące badanego okresu, które powinny zostać ujęte, zostały ujęte i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.
4. Wszystkie późniejsze zdarzenia, które nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego, które wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.
5. Metody, dane i znaczące założenia wykorzystane przy ustalaniu szacunków księgowych i powiązane z nimi ujawnienia są odpowiednie, aby dokonać ujęcia, pomiaru i ujawnienia, które są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej<sup>4</sup>.
6. Zapewniliśmy przeprowadzenie weryfikacji przyjętych do stosowania stawek amortyzacyjnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W naszej ocenie przyjęte i stosowane stawki amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych odpowiadają okresowi ich ekonomicznej użyteczności.
7. Korzystając z najlepszych w naszym mniemaniu szacunków, opartych o rozsądne i uzasadnione założenia i prognozy, zapewniliśmy przeprowadzenie przeglądu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych pod kątem ich użytkowania i umorzenia na wypadek zaistnienia zdarzeń lub zmiany okoliczności powodujących, że nie udałoby się odzyskać wartości księgowej tych aktywów. Na tej podstawie stwierdziliśmy, że nie są konieczne korekty z tego tytułu w sprawozdaniu finansowym.
8. Ujawniliśmy Państwu wszystkie stosowane przez Jednostkę warunki sprzedaży, w tym prawa zwrotu lub korekty ceny oraz wszystkie rezerwy na naprawy gwarancyjne.
9. Relacje i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio rozliczone oraz ujawnione zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości<sup>5</sup>.
10. Na dzień niniejszego pisma nie są nam znane zagrożenia dla kontynuowania działalności przez Jednostkę, w niezmnijszym istotnie zakresie w ciągu co najmniej 12 najbliższych miesięcy od dnia bilansowego.

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

5 Lub odpowiednio Międzynarodowych Standardów Rachunkowości/Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

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

23. Uznajemy naszą odpowiedzialność za przyjęte przez Jednostkę metody rozliczania podatków, które były stosowane w sposób jednolity przez cały bieżący okres sprawozdawczy. Wyliczenie wszystkich podatków bieżących i odroczonej aktywów i pasywów jest oparte na obowiązujących przepisach prawa i regulacjach oraz oświadczamy, że nie występują żadne istotne nie zaksięgowane zobowiązania warunkowe z tytułu podatków.
24. Prawidłowo wypełniliśmy obowiązki związane z raportowaniem schematów podatków<sup>6</sup> 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.
32. Warunki obrotu ze stronami powiązanymi 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.

---

<sup>6</sup> ang. Mandatory Disclosure Rules, „MDR”.

**33. Szacunki i powiązane ujawnienia:**

1. znaczące osądy zastosowane podczas ustalania szacunków księgowych uwzględniają wszystkie stosowane informacje, których byliśmy świadomi;
2. zastosowane metody, założenia i dane wykorzystywane przez nas podczas ustalania szacunków księgowych były spójne i odpowiednie;
3. tam, gdzie ma to znaczenie dla szacunków księgowych i ujawnień, założenia odpowiednio odzwierciedlają nasze intencje i możliwości podjęcia przez nas określonych działań w imieniu Jednostki;
4. ujawnienia odnoszące się do szacunków księgowych, uwzględniając ujawnienia opisujące niepewność szacowania, są kompletne i racjonalne, w kontekście mających zastosowanie przepisów dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej<sup>7</sup>;
5. odpowiednie specjalistyczne umiejętności i wiedza zostały zastosowane podczas ustalania szacunków księgowych;
6. żadne późniejsze zdarzenia nie wymagają korekty szacunków księgowych i powiązanych ujawnień włączonych do sprawozdania finansowego;
7. potwierdzamy stosowność naszej decyzji dotyczącej braku ujęcia lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym szacunków księgowych, dla których kryteria ich ujęcia lub ujawnienia określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej<sup>8</sup> nie zostały spełnione.

**34. Udostępniliśmy Państwu:**

- a. wszystkie informacje, takie jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy i związane z nimi informacje, co do których jesteśmy świadomi, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego;
- b. dodatkowe informacje, o które byliśmy poproszeni w związku z badaniem;
- c. nieograniczony kontakt z osobami z Jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznał(a) Pan/ Pani za konieczne;
- d. wyniki oszacowanego przez nas ryzyka, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem;
- e. wszystkie informacje o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa, którego jesteśmy świadomi i które wpływa na jednostkę, a obejmuje:
  - kierownika Jednostki,
  - pracowników odgrywających znaczącą rolę w systemie kontroli wewnętrznej lub
  - inne osoby, jeżeli oszustwo może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe;

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

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

- f. informacje na temat wszelkich zarzutów lub podejrzeń o oszustwo wpływających na sprawozdanie finansowe Jednostki, zgłoszonych przez pracowników, byłych pracowników, analityków, organy regulatorów i innych;
  - g. wszystkie znane lub podejrzewane przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzaniu sprawozdania finansowego;
  - h. dane identyfikujące strony powiązane i wszystkie związki oraz transakcje ze stronami powiązanymi, które są nam znane;
  - i. wszystkie protokoły z posiedzeń Walnego Zgromadzenia, Rady Nadzorczej i Zarządu<sup>9</sup> za okres objęty badaniem i do dnia podpisania niniejszego oświadczenia, zawierające rzetelny zapis podjętych decyzji i działań oraz podsumowania ustaleń z ostatnich spotkań, z których protokoły nie zostały jeszcze przygotowane.
35. Oświadczamy, że według naszej wiedzy:
- a. nie wystąpiły nieprawidłowości, za które odpowiedzialni byłiby członkowie kierownictwa Jednostki lub osoby zajmujące znaczącą pozycję w systemie kontroli wewnętrznej;
  - b. nie są nam znane nieprawidłowości, za które odpowiedzialni byłiby pozostali pracownicy, a które miałyby istotny wpływ na informacje zawarte w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. (Przez „nieprawidłowości” rozumie się umyślne przedstawienie lub przeoczenie wartości wynikające ze zniekształcenia lub umyślnego przeoczenia pewnych zdarzeń lub operacji; manipulowanie, fałszowanie lub zmianę danych lub dokumentów; przeoczenie znaczących informacji zawartych w księgach lub dokumentach; bezpodstawne księgowanie operacji; umyślne nieprawidłowe stosowanie zasad rachunkowości; lub sprzeniewierzenie majątku w celu uzyskania korzyści materialnych przez kierownictwo, pracowników lub strony powiązane);
  - c. nie są nam znane nieujawnione biegłemu rewidentowi zawiadomienia (decyzje, protokoły, etc.) od instytucji kontrolnych lub rządowych dotyczące niezgodności lub nieprawidłowości w stosowanych zasadach rachunkowości określonych odrębnymi przepisami, które miałyby istotny wpływ na dane finansowe ujęte w księgach rachunkowych;
  - d. nie są nam znane naruszenia lub możliwości naruszenia przepisów obowiązującego prawa i regulacji, którego skutki powinny być ujawnione w księgach rachunkowych lub stanowią podstawę do utworzenia rezerw na przewidywane straty;
  - e. nie występują roszczenia osób trzecich w stosunku do aktywów Jednostki, nie ustanowiono zastawu na aktywach ani nie przeznaczono ich pod zabezpieczenie zobowiązań, wykonania kontraktu itp., z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym;
  - f. nie występują nieujawnione zobowiązania o istotnym znaczeniu, zobowiązania warunkowe (w tym również ustne lub pisemne gwarancje, poręczenia weksłowe i inne), ewentualne straty, które wymagałyby utworzenia rezerwy lub ujawnienia w inny sposób w sprawozdaniu finansowym;

<sup>9</sup> Należy wpisać odpowiednie nazwy organów badanej jednostki.

- 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 powiązаныmi oraz wynikające z nich kwoty należności i zobowiązań, włączając m.in. sprzedaż, zakupy, pożyczki, transfery, umowy leasingowe, gwarancje (ustne i pisemne) oraz instrumenty finansowe;
  - b. wspólne przedsięwzięcia;
  - c. umowy wykupu kapitału akcyjnego na podstawie opcji, warrantów, konwersji lub innych instrumentów pochodnych;
  - d. uzgodnienia z instytucjami finansowymi dotyczące kompensaty sald lub blokad środków pieniężnych na kontach bankowych, linii kredytowych bądź inne podobne uzgodnienia;
  - e. umowy odkupu uprzednio sprzedanych aktywów.
37. Poza zdarzeniami opisanymi w informacji dodatkowej, po dniu bilansowym nie wystąpiły żadne inne istotne zdarzenia, które należałoby uwzględnić w formie korekty lub ujawnienia.
38. Oświadczamy, iż według naszej wiedzy na dzień sporządzenia niniejszego oświadczenia nie zaistniały istotne zdarzenia dotyczące okresu objętego sprawozdaniem finansowym, które wystąpiły między dniem bilansowym, a datą wyrażenia opinii i mogące mieć wpływ na sprawozdanie finansowe.
39. Wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdanie finansowe jako całość nie jest istotny. Lista nieskorygowanych zniekształceń stanowi załącznik numer

do niniejszego oświadczenia.

40. Wykaz uchwał podjętych przez organy Jednostki od dnia

(pierwszy dzień badanego roku obrotowego)

do daty niniejszego oświadczenia stanowi załącznik numer

do niniejszego oświadczenia.

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

do niniejszego oświadczenia.

Podpis kierownika Jednostki<sup>10</sup>

Data podpisania oświadczenia

#### Uwaga ESEF:

Do badania sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później:

- **emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym** sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania zgodnie z postanowieniami rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniającego dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania,
- **jednostek innych** niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, **sporządzonych zgodnie z MSR**, w formacie, o którym mowa w ww. rozporządzeniu delegowanym Komisji (UE) 2019/815, a w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych, także gdy zostały one znakowane zgodnie z wymogami tego rozporządzenia (**zgodnie z wybraną przez klienta opcją zawartą w zmienionej w 2021 roku ustawie o rachunkowości**)

ma zastosowanie uchwała KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. nr 1975/32a/2021 w sprawie **KSUA 3001PL** - „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”. (więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”).

Wymogi dotyczące pisemnego oświadczenia kierownika jednostki związane z ESEF zawarte są w paragrafach **74 – 75 KSUA 3001PL**. Należy pamiętać o odpowiednim ich uwzględnieniu w oświadczeniu kierownika jednostki.

<sup>10</sup> 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 RODO<sup>11</sup>). 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](http://uodo.gov.pl)). Podanie danych jest obowiązkiem wynikającym z przepisów ustawy o rachunkowości. W celu skorzystania ze swoich praw, należy skorzystać z danych kontaktowych wskazanych w nagłówku dokumentu.*

---

<sup>11</sup> 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”).

