

Załącznik nr 1.1 do uchwały Nr 3436/52e/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 8 kwietnia 2019 r.

Material o charakterze edukacyjnym

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych przyjętych
uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r.**

KRAJOWY STANDARD PRZEGLĄDU 2400 (Z)

w brzmieniu

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU
USŁUG PRZEGLĄDU 2400 (ZMIENIONEGO)**

PRZEGLĄD HISTORYCZNYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD USŁUG PRZEGLĄDU 2400
(ZMIENIONY)**
PRZEGLĄD HISTORYCZNYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

(Stosuje się do przeglądów sprawozdań finansowych
za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2013 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSUP	1–4
Zlecenie przeglądu historycznych sprawozdań finansowych.....	5–8
Właściwość niniejszego MSUP.....	9–12
Data wejścia w życie	13
Cele	14–15
Definicje	16–17
Wymogi	
Przeprowadzenie przeglądu zgodnie z niniejszym MSUP	18–20
Wymogi etyczne.....	21
Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd	22–23
Kontrola jakości na poziomie zlecenia.....	24–28
Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz zleceń przeglądu	29–41
Komunikowanie się z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór.....	42
Wykonanie zlecenia	43–57
Późniejsze zdarzenia.....	58–60
Pisemne oświadczenia.....	61–65
Ocena dowodów uzyskanych w wyniku przeprowadzonych procedur.....	66–68
Formułowanie wniosku biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego.....	69–85
Raport biegłego rewidenta.....	86–92
Dokumentacja.....	93–96
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Zakres niniejszego MSUP	A1-A5
Zlecenie przeglądu historycznych sprawozdań finansowych.....	A6-A7
Cele.....	A8-A10
Definicje	A11-A13
Przeprowadzenie przeglądu zgodnie z niniejszym MSUP	A14

Wymogi etyczne	A15-A16
Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd	A17-A25
Kontrola jakości na poziomie zlecenia.....	A26-A33
Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz zleceń przeglądu	A34-A62
Komunikowanie się z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór.....	A63-A69
Wykonanie zlecenia	A70-A99
Pisemne oświadczenia.....	A100-A102
Ocena dowodów uzyskanych w wyniku przeprowadzonych procedur.....	A103-A105
Formułowanie wniosku biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych.....	A106-A117
Raport biegłego rewidenta	A118-A144
Dokumentacja	A145
Załącznik 1. Przykładowa umowa dotycząca przeglądu historycznych sprawozdań finansowych	
Załącznik 2. Przykładowe raporty biegłego rewidenta z przeglądu	

<p>Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu (MSUP) 2400 „Przeгляд historycznych sprawozdań finansowych” należy odczytywać w kontekście „Przedmowy do dokumentów międzynarodowych standardów kontroli jakości, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych”.</p>
--

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSUP

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu (MSUP) dotyczy: (zob. par. A1)
 - (a) obowiązków biegłego rewidenta zaangażowanego do przeprowadzenia przeglądu historycznego sprawozdania finansowego, jeżeli biegły rewident nie jest biegłym rewidentem badającym sprawozdanie finansowe jednostki oraz
 - (b) formy i treści raportu biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego.
2. Niniejszy MSUP nie dotyczy przeglądu sprawozdania finansowego lub śródrocznych informacji finansowych jednostki przeprowadzanych przez biegłego rewidenta, który jest niezależnym biegłym rewidentem badającym sprawozdanie finansowe jednostki. (Zob. par. A2)
3. Niniejszy MSUP stosuje się, po dostosowaniu jeżeli to konieczne, do przeglądów innych historycznych informacji finansowych. Usługi dające ograniczoną pewność, inne niż przeglądy historycznych informacji finansowych, przeprowadza się zgodnie z MSUA 3000¹.

Powiązanie z MSKJ 1²

4. Za systemy kontroli jakości, polityki i procedury odpowiada firma. MSKJ 1 odnosi się do firm zawodowych księgowych w związku z wykonywanymi przez nie zleceniami przeglądu sprawozdań finansowych³. Postanowienia niniejszego MSUP dotyczące kontroli jakości na poziomie poszczególnych zleceń przeglądu opierają się na przesłance, że firma podlega wymogom MSKJ 1 lub wymogom, które są co najmniej równoważne. (Zob. par. A3–A5)

Zlecenie przeglądu historycznych sprawozdań finansowych

5. Przegląd historycznych sprawozdań finansowych jest usługą dającą ograniczoną pewność, na co wskazują *Międzynarodowe ramowe założenia koncepcyjne usług atestacyjnych* (Ramowe założenia usług atestacyjnych)⁴. (Zob. par. A6–A7)
6. W związku z przeglądem sprawozdania finansowego biegły rewident formułuje wniosek mający zwiększyć stopień zaufania zamierzonych użytkowników do tego, że sprawozdanie finansowe jednostki zostało sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Wniosek biegłego rewidenta jest oparty na uzyskaniu przez biegłego rewidenta ograniczonej pewności. Raport biegłego rewidenta zawiera opis charakteru zlecenia przeglądu jako kontekst dla czytelników tego raportu, umożliwiającą zrozumienie wniosku.
7. Biegły rewident przede wszystkim kieruje zapytania i przeprowadza procedury analityczne, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody jako podstawę dla sformułowanego zgodnie z wymogami niniejszego MSUP wniosku na temat sprawozdania finansowego jako całości.

¹ Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 „*Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*”.

² Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1 „*Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych*”.

³ MSKJ 1, paragraf 4.

⁴ Ramowe założenia usług atestacyjnych, paragrafy 7 i 11.

8. Jeżeli biegły rewident dowiadyuje się o kwestii, która rodzi jego przekonanie, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone, to projektuje on i przeprowadza dodatkowe procedury, które w istniejących okolicznościach uważa za niezbędne, aby możliwe było sformułowanie wniosku na temat sprawozdania finansowego zgodnie z niniejszym MSUP.

Właściwość niniejszego MSUP

9. Niniejszy MSUP określa cele, jakie biegły rewident powinien osiągnąć stosując niniejszy MSUP, które to cele tworzą kontekst dla wymogów niniejszego MSUP i mają pomóc biegłemu rewidentowi zrozumieć, co należy wykonać w ramach zlecenia przeglądu.
10. Niniejszy MSUP zawiera wyrażone poprzez czas terażniejszy i stanowiące powinność* wymogi, które są zaprojektowane, aby umożliwić biegłemu rewidentowi osiągnięcie określonych celów.
11. Dodatkowo niniejszy MSUP zawiera materiał wprowadzający, definicje oraz zastosowanie i inne materiały objaśniające, które tworzą kontekst mający znaczenie dla właściwego zrozumienia niniejszego MSUP.
12. Zastosowanie i inne materiały objaśniające dostarczają dalszych wyjaśnień odnośnie do wymogów niniejszego MSUP oraz wskazówek dotyczących ich zastosowania. O ile wskazówki same w sobie nie nakładają wymogów, to mają znaczenie dla właściwego stosowania wymogów. Zastosowanie oraz inne materiały objaśniające mogą także dostarczać podstawowych informacji na temat zagadnień objętych niniejszym MSUP, pomocnych dla stosowania wymogów.

Data wejścia w życie

13. Niniejszy MSUP stosuje się do przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2013 r. i później.

Cele

14. Celami biegłego rewidenta w związku z przeglądem sprawozdania finansowego zgodnie z niniejszym MSUP są:
- (a) uzyskanie ograniczonej pewności, przede wszystkim poprzez kierowanie zapytań i przeprowadzenie procedur analitycznych dotyczących tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, co umożliwi biegłemu rewidentowi sformułowanie wniosku na temat tego, czy nic nie zwróciło uwagi biegłego rewidenta, co kazałoby mu sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz
 - (b) sporządzenie raportu na temat sprawozdania finansowego jako całości i przekazanie informacji zgodnie z wymogami niniejszego MSUP.
15. We wszystkich przypadkach, gdy nie można uzyskać ograniczonej pewności, a wniosek z zastrzeżeniem w raporcie biegłego rewidenta nie jest wystarczający w danych okolicznościach, niniejszy MSUP wymaga, aby biegły rewident albo odmówił sformułowania wniosku w raporcie biegłego rewidenta wydanym w związku z wykonanym zleceniem przeglądu albo, tam gdzie jest to właściwe, wycofał się z wykonywania zlecenia przeglądu, jeżeli wycofanie jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji. (Zob. par. A8-A10, A115-A116)

* przyp. tłum. ang. *shall*

Definicje

16. Słownik terminów zamieszczony w Podręczniku⁵ („Słownik terminów”) zawiera terminy zdefiniowane w niniejszym MSUP, jak również opisy innych terminów używanych w niniejszym MSUP, aby wspomóc spójne ich stosowanie i interpretację. Na przykład terminy „kierownik jednostki” oraz „osoby sprawujące nadzór” stosowane w niniejszym MSUP są zdefiniowane w Słowniku terminów. (Zob. par. A11–A12)
17. Dla celów niniejszego MSUP następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
- (a) *Procedury analityczne* - ocena informacji finansowych poprzez analizę wiarygodnych powiązań pomiędzy danymi o charakterze zarówno finansowym, jak i niefinansowym. Procedury analityczne obejmują również prześledzenie w niezbędnym zakresie wykrytych odchyleń lub zależności, które są niespójne z innymi odnośnymi informacjami lub różnią się znacząco od oczekiwanych wielkości.
 - (b) *Ryzyko zlecenia* – ryzyko, że biegły rewident sformułuje nieprawidłowy wniosek, gdy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone.
 - (c) *Sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia* – sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia.
 - (d) *Ramowe założenia ogólnego przeznaczenia* – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb informacyjnych szerokiego grona użytkowników; ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności.
 - (e) *Zapytania* - polegają na zasięgnięciu informacji u dysponujących wiedzą osób z lub spoza jednostki.
 - (f) *Ograniczona pewność* – poziom pewności uzyskany w celu sformułowania wniosku zgodnie z niniejszym MSUP, gdy ryzyko zlecenia jest ograniczone do poziomu akceptowalnego w danych okolicznościach zlecenia, ale gdy jest ono jednocześnie większe niż przy zleceniu dostarczającym racjonalnej pewności; połączenie rodzaju, rozłożenia w czasie oraz zakresu procedur gromadzenia dowodów jest co najmniej wystarczające, jeśli biegły rewident uzyskuje znaczący poziom pewności; uzyskany przez biegłego rewidenta poziom pewności jest znaczący, jeżeli prawdopodobne jest, że zwiększy zaufanie docelowych użytkowników do sprawozdania finansowego. (Zob. par. A13)
 - (g) *Biegły rewident* - zawodowy księgowy wykonujący zawód biegłego rewidenta; termin ten obejmuje partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub innych członków zespołu wykonującego zlecenie lub, jeżeli ma to zastosowanie, firmę; jeżeli niniejszy MSUP wyraźnie wskazuje, że dany wymóg lub obowiązek dotyczy partnera odpowiedzialnego za zlecenie, stosowany jest termin „partner odpowiedzialny za zlecenie” a nie termin „biegły rewident”; pojęcia „partner odpowiedzialny za zlecenie” oraz „firma” należy w przypadku sektora publicznego odnosić do ich odpowiedników tam, gdzie jest to odpowiednie.

⁵ Słownik terminów odnoszących się do międzynarodowych standardów wydanych przez IAASB, które zostały zawarte w *Podręczniku międzynarodowych standardów i innych dokumentów dotyczących kontroli jakości, rewizji finansowej, innych usług atestacyjnych i usług pokrewnych* opublikowanym przez IFAC.

- (h) *Zawodowy osąd* – zastosowanie odpowiedniego wykszolenia, wiedzy i doświadczenia, w kontekście określonym przez standardy usług atestacyjnych, standardy rachunkowości i etyki, w procesie podejmowania przemyślanych decyzji co do postępowania odpowiedniego w okolicznościach danego zlecenia przeglądu.
- (i) *Odpowiednie wymogi etyczne* – wymogi etyczne, którym podlega zespół wykonujący zlecenie w trakcie wykonywania przeglądu. Wymogi te zazwyczaj obejmują Części A i B *Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (Kodeks IESBA)* łącznie z wymogami krajowymi, jeżeli są one bardziej restrykcyjne.
- (j) *Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia* – sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.
- (k) *Ramowe założenia specjalnego przeznaczenia* – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu zaspokojenia potrzeb informacyjnych konkretnych użytkowników. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności.

Wymogi

Przeprowadzenie przeglądu zgodnie z niniejszym MSUP

18. Biegły rewident zapoznaje się* z całym tekstem niniejszego MSUP, w tym z jego zastosowaniem i innymi materiałami objaśniającymi, aby właściwie zrozumieć jego cele oraz zastosować jego wymogi. (Zob. par. A14)

Przestrzeganie odpowiednich wymogów

19. Biegły rewident przestrzega każdego wymogu niniejszego MSUP, chyba że wymóg nie ma zastosowania do danego zlecenia przeglądu. Wymóg ma zastosowanie do danego zlecenia przeglądu, gdy istnieją okoliczności, których dotyczy wymóg.
20. Biegły rewident nie może potwierdzić przestrzegania niniejszego MSUP w raporcie biegłego rewidenta, jeżeli nie przestrzegał wszystkich wymogów niniejszego MSUP mających zastosowanie do danego zlecenia przeglądu.

Wymogi etyczne

21. Biegły rewident przestrzega wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności. (Zob. par. A15–A16)

Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd

22. Biegły rewident planuje i wykonuje zlecenie kierując się zawodowym sceptycyzmem, przyjmując, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A17–A20)
23. Biegły rewident stosuje zawodowy osąd w trakcie przeprowadzania zlecenia przeglądu. (Zob. par. A21–A25)

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

Kontrola jakości na poziomie zlecenia

24. Partner odpowiedzialny za zlecenie posiada kompetencje dotyczące umiejętności i technik z zakresu usług atestacyjnych oraz dotyczące sprawozdawczości finansowej, odpowiednie do okoliczności danego zlecenia. (Zob. par. A26)
25. Partner odpowiedzialny za zlecenie jest odpowiedzialny za: (zob. par. A27-A30)
- (a) całościową jakość każdego zlecenia przeglądu, do którego został wyznaczony,
 - (b) kierowanie, nadzorowanie, planowanie oraz wykonanie zlecenia przeglądu zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi, (zob. par. A31)
 - (c) prawidłowość raportu biegłego rewidenta w danych okolicznościach oraz
 - (d) wykonanie zlecenia zgodnie z polityką kontroli jakości firmy, w tym:
 - (i) uzyskanie przekonania, że odpowiednie procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientem i zleceń zostały zastosowane oraz, że wyciągnięte wnioski są prawidłowe, w tym rozważenie, czy istnieją informacje, które mogłyby prowadzić partnera odpowiedzialnego za zlecenie do stwierdzenia nieuczciwości kierownika jednostki, (zob. par. A32-A33)
 - (ii) uzyskanie przekonania, że zespół wykonujący zlecenie posiada łącznie odpowiednie kompetencje i umiejętności, w tym umiejętności i techniki z zakresu usług atestacyjnych oraz wiedzę w zakresie sprawozdawczości finansowej, aby:
 - a. wykonać zlecenie przeglądu zgodnie z zawodowymi standardami oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz
 - b. umożliwić wydanie raportu odpowiedniego w danych okolicznościach oraz
 - (iii) wzięcie odpowiedzialności za zachowanie odpowiedniej dokumentacji zlecenia.

Odpowiednie rozważania po akceptacji zlecenia

26. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie uzyska informacje, które spowodowałyby, że firma odrzuciłaby zlecenie, gdyby informacje te były dostępne wcześniej, partner odpowiedzialny za zlecenie niezwłocznie przekazuje te informacje firmie, aby firma i partner odpowiedzialny za zlecenie mogli podjąć niezbędne działania.

Zgodność z odpowiednimi wymogami etycznymi

27. W trakcie wykonywania zlecenia partner odpowiedzialny za zlecenie pozostaje wyczulony, poprzez obserwację i kierowanie w miarę potrzeby zapytań, na dowody świadczące o nieprzebraniu odpowiednich wymogów etycznych przez członków zespołu wykonującego zlecenie. Jeżeli dzięki systemowi kontroli jakości firmy lub w inny sposób partner odpowiedzialny za zlecenie zauważy kwestie, które wskazują, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie nie przestrzegali odpowiednich wymogów etycznych, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, po konsultacji z innymi osobami z firmy, jakie odpowiednie działania należy podjąć.

Monitorowanie

28. Skuteczny system kontroli jakości firmy obejmuje proces monitorowania zaprojektowany w celu dostarczenia firmie racjonalnej pewności, że polityki i procedury firmy dotyczące jej systemu kontroli jakości są odpowiednie, adekwatne i działają skutecznie. Partner

odpowiedzialny za zlecenie rozważa wyniki procesu monitorowania firmy, udokumentowane w ramach ostatnich informacji upowszechnionych przez nią oraz, jeżeli ma to zastosowanie, przez pozostałe firmy należące do sieci, a także czy słabości zauważone w tych informacjach mogą wpłynąć na zlecenie przeglądu.

Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz zleceń przeglądu

Czynniki wpływające na akceptację i kontynuację relacji z klientem oraz zleceń przeglądu

29. O ile nie wymaga tego prawo lub regulacja, biegły rewident nie akceptuje zlecenia przeglądu, gdy: (zob. par. A34-A35)
- (a) biegły rewident nie jest przekonany:
 - (i) że istnieje racjonalne uzasadnienie dla tego zlecenia lub (zob. par. A36)
 - (ii) że zlecenie przeglądu będzie odpowiednie w danych okolicznościach, (zob. par. A37)
 - (b) biegły rewident ma powody sądzić, że odpowiednie wymogi etyczne, w tym niezależność, nie zostaną spełnione,
 - (c) wstępne zrozumienie przez biegłego rewidenta okoliczności zlecenia wskazuje, że informacje niezbędne do przeprowadzenia zlecenia przeglądu prawdopodobnie mogą być niedostępne lub niewiarygodne, (zob. par. A38)
 - (d) biegły rewident ma powody wątpić w uczciwość kierownika jednostki, co prawdopodobnie wpłynie na należyte przeprowadzenie przeglądu lub (zob. par. A37(b))
 - (e) kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór nakładają na zakres pracy biegłego rewidenta w warunkach proponowanego zlecenia przeglądu takie ograniczenie, że biegły rewident jest przekonany, iż to ograniczenie doprowadzi do odmowy sformułowania wniosku przez biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego.

Wstępne warunki akceptacji zlecenia przeglądu

30. Przed zaakceptowaniem zlecenia przeglądu biegły rewident: (zob. par. A39)
- (a) ustala, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego są możliwe do zaakceptowania, w tym, w przypadku sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, uzyskuje zrozumienie powodu, dla którego takie sprawozdanie finansowe zostało sporządzone oraz zamierzonych użytkowników, oraz (zob. par. A40–A46)
 - (b) uzyskuje akceptację kierownika jednostki, że potwierdza on i rozumie swoją odpowiedzialność za: (zob. par. A47–A50)
 - (i) sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, tam gdzie ma to zastosowanie, za ich rzetelną prezentację,
 - (ii) taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną do umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego wolnego od istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem oraz
 - (iii) zapewnienie biegłemu rewidentowi:

- a. dostępu do wszystkich znanych kierownikowi jednostki informacji, takich jak zapisy, dokumentacja i inne kwestie, które mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego,
 - b. dodatkowych informacji, o które biegły rewident może poprosić kierownika jednostki na potrzeby przeprowadzenia przeglądu oraz
 - c. nieograniczonego dostępu do osób z jednostki, od których uzyskanie dowodów biegły rewident uważa za konieczne.
31. Jeżeli biegły rewident nie jest przekonany co do którejkolwiek z kwestii opisanych powyżej jako wstępnych warunków akceptacji zlecenia przeglądu, biegły rewident omawia tę sprawę z kierownikiem jednostki lub osobami sprawującymi nadzór. Jeżeli nie można wprowadzić zmian satysfakcjonujących biegłego rewidenta odnośnie do tych kwestii, biegły rewident nie akceptuje proponowanego zlecenia, chyba że wymaga tego od niego przepis prawa lub regulacja. Jednakże zlecenie przeprowadzone w takich okolicznościach nie jest zgodne z niniejszym MSUP. W związku z powyższym, biegły rewident nie zawiera w raporcie biegłego rewidenta żadnego odwołania, że przegląd został przeprowadzony zgodnie z niniejszym MSUP.
32. Jeżeli po akceptacji zlecenia okazuje się, że biegły rewident nie ma przekonania co do którejkolwiek spośród powyższych wstępnych warunków, biegły rewident omawia tę kwestię z kierownikiem jednostki lub osobami sprawującymi nadzór oraz ustala:
- (a) czy sprawę można rozwiązać,
 - (b) czy właściwe jest kontynuowanie zlecenia oraz
 - (c) czy należy poinformować o tej sprawie w raporcie biegłego rewidenta, a jeżeli tak, to w jaki sposób.

Dodatkowe rozważania, gdy sformułowania raportu biegłego rewidenta są określone przez przepis prawa lub regulację

33. Raport biegłego rewidenta wydany w związku ze zleceniem przeglądu odwołuje się do niniejszego MSUP tylko wtedy, gdy raport jest zgodny z wymogami paragrafu 86.
34. W niektórych przypadkach, gdy przegląd jest przeprowadzany w myśl mającego zastosowanie przepisu prawa lub regulacji obowiązujących w danym systemie prawa, odnośny przepis prawa lub regulacja mogą określać format lub treść raportu biegłego rewidenta w sposób znacząco odmienny od wymogów niniejszego MSUP. W takich okolicznościach biegły rewident ocenia, czy użytkownicy mogliby błędnie zrozumieć pewność uzyskaną w wyniku przeglądu sprawozdań finansowych, a jeżeli tak, to czy dodatkowe wyjaśnienia w raporcie biegłego rewidenta mogą ograniczyć to możliwe błędne zrozumienie. (Zob. par. A51, A142)
35. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że dodatkowe wyjaśnienia w raporcie biegłego rewidenta nie mogą ograniczyć możliwego błędnego zrozumienia, biegły rewident nie akceptuje zlecenia przeglądu, chyba że wymaga tego przepis prawa lub regulacja. Przegląd przeprowadzony zgodnie z takim przepisem prawa lub regulacją nie jest zgodny z niniejszym MSUP. W związku z powyższym, biegły rewident nie zawiera w raporcie biegłego rewidenta żadnego odwołania, że przegląd został przeprowadzony zgodnie z niniejszym MSUP. (Zob. par. A51, A142)

Uzgodnienie warunków zlecenia

36. Przed wykonaniem zlecenia biegły rewident uzgadnia warunki zlecenia, odpowiednio, z kierownikiem jednostki lub z osobami sprawującymi nadzór.

37. Uzgodnione warunki zlecenia zamieszczane są w umowie lub w innej odpowiedniej formie pisemnych ustaleń i zawierają: (zob. par. A52–A54, A56)
- (a) zamierzone wykorzystanie i udostępnianie sprawozdania finansowego oraz wszelkie ograniczenia wykorzystania lub udostępniania, jeżeli ma to zastosowanie,
 - (b) identyfikację mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
 - (c) cel i zakres zlecenia przeglądu,
 - (d) obowiązki biegłego rewidenta,
 - (e) obowiązki kierownika jednostki, w tym opisane w paragrafie 30(b), (zob. par. A47–A50, A55)
 - (f) stwierdzenie, że zlecenie nie jest badaniem, i dlatego biegły rewident nie wyrazi opinii z badania sprawozdania finansowego,
 - (g) odwołanie do przewidywanej formy i treści raportu, który zostanie wydany przez biegłego rewidenta oraz stwierdzenie, że mogą wystąpić okoliczności, w których raport może się różnić od przewidywanej formy i treści.

Powtarzające się zlecenia

38. Podejmując się zlecenia kolejnego przeglądu biegły rewident ocenia, czy okoliczności, w tym zmiany uwarunkowań związanych z akceptacją zlecenia, wymagają zrewidowania warunków zlecenia oraz czy istnieje potrzeba przypomnienia, odpowiednio, kierownikowi jednostki lub osobom sprawującym nadzór, o istniejących warunkach zlecenia. (Zob. par. A57)

Akceptacja zmiany warunków zlecenia przeglądu

39. Biegły rewident nie zgadza się na zmianę warunków zlecenia, jeżeli nie istnieje racjonalne uzasadnienie takiego działania. (Zob. par. A58–A60)
40. Jeżeli przed zakończeniem zlecenia przeglądu biegły rewident jest proszony o zmianę zlecenia na zlecenie, które nie daje żadnego poziomu pewności, biegły rewident ustala, czy istnieje racjonalnie uzasadnienie takiego działania. (Zob. par. A61–A62)
41. Jeżeli warunki zlecenia zostały zmienione w trakcie trwania zlecenia, to biegły rewident i, odpowiednio, kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór uzgadniają i zamieszczają nowe warunki zlecenia w umowie lub w innej odpowiedniej formie pisemnych ustaleń.

Komunikowanie się z kierownikiem jednostki oraz osobami sprawującymi nadzór

42. W trakcie trwania zlecenia przeglądu biegły rewident komunikuje bez zbędnej zwłoki, odpowiednio, kierownikowi jednostki lub osobom sprawującym nadzór, wszystkie kwestie dotyczące zlecenia przeglądu, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są na tyle ważne, iż zasługują na zwrócenie na nie uwagi, odpowiednio, kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór. (Zob. par. A63–A69)

Wykonanie zlecenia

Istotność związana z przeglądem sprawozdania finansowego

43. Biegły rewident wyznacza istotność dla sprawozdania finansowego jako całości i stosuje tę istotność przy projektowaniu procedur oraz przy ocenie wyników uzyskanych z zastosowania tych procedur. (Zob. par. A70–A73)
44. Biegły rewident weryfikuje istotność wyznaczoną dla sprawozdania finansowego jako całości,

jeżeli w trakcie przeprowadzania przeglądu uzyska informacje, które sprawiłyby, że wyznaczyłby inny poziom istotności niż ten, który wyznaczył pierwotnie. (Zob. par. A74)

Zrozumienie przez biegłego rewidenta

45. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, aby zidentyfikować te obszary sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest pojawienie się istotnych zniekształceń i przez to dostarczyć podstawy do zaprojektowania procedur odpowiadających tym obszarom. (Zob. par. A75-A77)
46. Zrozumienie przez biegłego rewidenta obejmuje następujące zagadnienia: (zob. par. A78, A87, A89)
 - (a) odnośna branża, regulacje oraz pozostałe czynniki zewnętrzne, w tym mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej;
 - (b) charakter jednostki, w tym:
 - (i) jej działalność,
 - (ii) jej struktura właścicielska i struktura nadzoru,
 - (iii) rodzaje inwestycji, jakich dokonuje i planuje dokonać jednostka,
 - (iv) sposób zorganizowania jednostki i sposób jej finansowania oraz
 - (v) cele i strategię jednostki;
 - (c) system rachunkowości jednostki i dokumentacja księgową oraz
 - (d) wybór i zastosowanie polityk rachunkowości przez jednostkę.

Projektowanie i przeprowadzanie procedur

47. W trakcie zbierania wystarczających i odpowiednich dowodów jako podstawy wniosku na temat sprawozdania finansowego jako całości, biegły rewident projektuje oraz kieruje zapytania i przeprowadza procedury analityczne: (zob. par. A79-A83, A87, A89)
 - (a) aby odnieść się do wszystkich istotnych pozycji sprawozdania finansowego, w tym do ujawnień oraz
 - (b) aby skupić się na odniesieniu do tych obszarów sprawozdania finansowego, w których prawdopodobne jest pojawienie się istotnych zniekształceń.
48. ~~Zapytania biegłego rewidenta kierowane do kierownika jednostki i, jeżeli to właściwe, do innych osób z jednostki dotyczą następujących zagadnień (zob. par. A84–A87):~~

Zapytania biegłego rewidenta kierowane do kierownika jednostki i jeżeli to właściwe, do innych osób z jednostki, dotyczą następujących zagadnień (zob. par. A84–A87a):

- (a) w jaki sposób kierownik jednostki ustala znaczące szacunki księgowe wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,
- (b) identyfikacji stron powiązanych oraz transakcji ze stronami powiązanymi, w tym celu tych transakcji,
- (c) czy istnieją znaczące, nietypowe lub złożone transakcje, zdarzenia lub kwestie, które wpłynęły lub mogą wpłynąć na sprawozdanie finansowe jednostki, w tym:
 - (i) znaczące zmiany działalności gospodarczej lub operacyjnej jednostki,

- (ii) znaczące zmiany warunków umów, które w istotny sposób wpływają na sprawozdanie finansowe jednostki, w tym warunków finansowania i umów kredytowych lub kowenantów,
- (iii) znaczące zapisy księgowe lub inne korekty sprawozdania finansowego,
- (iv) znaczące transakcje mające miejsce lub ujęte w czasie bliskim końca okresu sprawozdawczego,
- (v) status wszelkich nieskorygowanych zniekształceń zidentyfikowanych w trakcie poprzednich zleceń oraz
- (vi) skutki lub możliwe implikacje dla jednostki wynikające z transakcji lub powiązań ze stronami powiązanymi,

~~(d) wystąpienia wszelkich faktycznych, podejrzewanych lub domniemanych:~~

~~(i) oszustw lub nielegalnych działań wpływających na jednostkę oraz~~

~~(ii) przypadków nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, które uznaje się zazwyczaj za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, takich jak przepisy prawa i regulacje dotyczące podatków i świadczeń emerytalnych,~~

(d) wystąpienia wszelkich faktycznych, podejrzewanych lub domniemanych:

(i) oszustw lub nielegalnych działań wpływających na jednostkę oraz

(ii) przypadków naruszenia postanowień przepisów prawa i regulacji, które są powszechnie uznawane za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, takich jak przepisy prawa i regulacje podatkowe i emerytalne,

- (e) czy kierownik jednostki zidentyfikował i odniósł się do zdarzeń, które nastąpiły pomiędzy datą, na którą sporządzono sprawozdanie finansowe a datą raportu biegłego rewidenta, i które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym,
- (f) podstawy oceny kierownika jednostki dotyczącej zdolności jednostki do kontynuacji działalności, (zob. par. A88)
- (g) czy występują zdarzenia lub warunki, które budzą wątpliwości odnośnie do zdolności jednostki do kontynuacji działalności,
- (h) istotnych zobowiązań, obowiązków umownych lub zobowiązań warunkowych, które wpłynęły lub mogą wpłynąć na sprawozdanie finansowe jednostki, w tym na ujawnienia informacji oraz
- (i) istotnych transakcji niepieniężnych lub dotyczących nieodpłatnych świadczeń w rozważanym okresie sprawozdawczym.

49. W trakcie projektowania procedur analitycznych biegły rewident rozważa, czy dane z systemu księgowego jednostki oraz dokumentacja księgowa są odpowiednie dla potrzeb wykonania procedur analitycznych. (Zob. par. A89–A91)

Procedury odnoszące się do konkretnych okoliczności

Strony powiązane

50. Przeprowadzając przegląd, biegły rewident pozostaje wyczulony na ustalenia lub informacje

mogące wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownik jednostki uprzednio nie zidentyfikował lub nie ujawnił biegłemu rewidentowi.

51. Jeżeli w trakcie przeprowadzania przeglądu biegły rewident zidentyfikuje znaczące transakcje wykraczające poza zwykły zakres działalności gospodarczej jednostki, biegły rewident kieruje do kierownika jednostki zapytanie o:
- (a) rodzaj tych transakcji,
 - (b) czy strony powiązane mogłyby być zaangażowane oraz
 - (c) istnienie (lub jego brak) uzasadnienia gospodarczego dla tych transakcji.

~~Oszustwo i nieprzestrzeganie przepisów prawa lub regulacji~~

Oszustwo i naruszenie przepisów prawa i regulacji

~~52. Jeżeli istnieją przesłanki wskazujące, że w jednostce miało miejsce oszustwo lub nieprzestrzeganie przepisów prawa lub regulacji lub pojawiło się podejrzenie oszustwa lub nieprzestrzegania przepisów prawa lub regulacji, biegły rewident:~~

- ~~(a) informuje o tej kwestii, odpowiednio, właściwy poziom kierownictwa wyższego szczebla lub osoby sprawujące nadzór,~~
- ~~(b) prosi kierownika jednostki o ocenę wpływu tej kwestii na sprawozdanie finansowe, jeżeli jakkolwiek istnieje,~~
- ~~(c) rozważa wpływ, jeżeli jakkolwiek występuje, oceny skutków oszustwa lub nieprzestrzegania przepisów prawa lub regulacji, dokonanej przez kierownika jednostki i przekazanej biegłemu rewidentowi, na wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego oraz na raport biegłego rewidenta oraz~~
- ~~(d) ustala, czy spoczywa na nim obowiązek poinformowania stron spoza jednostki o wystąpieniu lub podejrzeniu oszustwa lub nielegalnych działań. (Zob. par. A92)~~

52. Jeżeli istnieje przesłanka wskazująca na to, że w jednostce wystąpiło oszustwo lub naruszenie przepisów prawa i regulacji lub podejrzenie oszustwa lub naruszenia przepisów prawa i regulacji, biegły rewident:

- (a) informuje o tej kwestii, o ile nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacja, odpowiednio, właściwy poziom kierownictwa lub osoby sprawujące nadzór, (zob. par. A91a)
- (b) zwraca się do kierownika jednostki z prośbą o oszacowanie wpływu, jeżeli jakkolwiek występuje, na sprawozdanie finansowe,
- (c) rozważa wpływ, jeżeli jakkolwiek występuje, oszacowania skutków zidentyfikowanego lub podejrzanego oszustwa lub naruszenia przepisów prawa i regulacji wykonanego przez kierownictwo, przedstawionego biegłemu rewidentowi, na wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego oraz na raport biegłego rewidenta, oraz
- (d) ustala, czy przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne (zob. par. A92-A92d):
 - (i) wymagają, aby biegły rewident poinformował odpowiedni organ spoza jednostki,

- (ii) ustanawiają obowiązki zgodnie z którymi poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach.**

Kontynuacja działalności

53. Przegląd sprawozdania finansowego obejmuje rozważenie zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Rozważając ocenę kierownika jednostki dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident bierze pod uwagę ten sam okres, który został na potrzeby tej oceny przyjęty przez kierownika jednostki, zgodnie z tym, czego wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub przepis prawa lub regulacja, tam gdzie określają one dłuższy okres.
54. Jeżeli w trakcie przeprowadzania przeglądu biegły rewident dowie się o zdarzeniach lub warunkach, które mogą poddać w istotną wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident: (zob. par. A93)
- (a) kieruje do kierownika jednostki zapytania o plany przyszłych działań wpływających na zdolność jednostki do kontynuacji działalności oraz o wykonalność tych planów, a także czy kierownik jednostki uważa, że wynik tych planów poprawi sytuację w zakresie zdolności jednostki do kontynuacji działalności,
 - (b) ocenia wyniki tych zapytań w celu rozważenia, czy odpowiedzi kierownika jednostki dostarczają wystarczającej podstawy do:
 - (i) dalszego prezentowania sprawozdania finansowego zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają założenie kontynuacji działalności jednostki lub
 - (ii) stwierdzenia, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone lub w inny sposób wprowadza w błąd odnośnie do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz
 - (c) rozważa odpowiedzi kierownika jednostki w świetle wszystkich odnośnych informacji, których biegły rewident jest świadomy w wyniku przeprowadzenia przeglądu.

Korzystanie z wyników pracy innych

55. Przeprowadzając przegląd, biegły rewident może stanąć przed koniecznością wykorzystania wyników prac wykonanych przez innych biegłych rewidentów lub inne osoby lub organizacje posiadające wiedzę ekspercką w innym obszarze niż rachunkowość lub usługi zaświadczone. Jeżeli w trakcie przeprowadzania przeglądu biegły rewident korzysta z wyników prac wykonanych przez innego biegłego rewidenta lub eksperta, biegły rewident podejmuje odpowiednie kroki, aby uzyskać przekonanie, że wyniki wykonanych prac są odpowiednie dla celów biegłego rewidenta. (Zob. par. A80)

Uzgadnianie sprawozdania finansowego ze stanowiącymi jego podstawę zapisami i dowodami księgowymi

56. Biegły rewident uzyskuje dowody, że sprawozdanie finansowe jest zgodne ze stanowiącymi jego podstawę zapisami i dowodami księgowymi jednostki. (Zob. par. A94)

Dodatkowe procedury, kiedy biegły rewident dowiadyuje się, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone

57. Jeżeli biegły rewident dowiadyuje się o kwestii (kwestiach), która wpływa(-ją) na jego przekonanie, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone, biegły rewident

projektuje i przeprowadza dodatkowe procedury wystarczające, aby umożliwić biegłemu rewidentowi: (zob. par. A95–A99)

- (a) stwierdzenie, że jest mało prawdopodobne, aby kwestia (kwestie) powodowała(-y) istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego jako całości lub
- (b) ustalenie, że kwestia (kwestie) powoduje(-ą) istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego jako całości.

Późniejsze zdarzenia

58. Jeżeli biegły rewident dowiedział się o zdarzeniach, jakie nastąpiły pomiędzy datą, na którą sporządzono sprawozdanie finansowe a datą raportu biegłego rewidenta, i które wymagają korekty sprawozdania finansowego lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki o skorygowanie tych zniekształceń.
59. Biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur dotyczących sprawozdania finansowego po dacie raportu biegłego rewidenta. Jednakże, jeżeli biegły rewident po dacie raportu biegłego rewidenta, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego stronom trzecim, staje się świadomy faktów, które, gdyby były mu znane w dacie raportu biegłego rewidenta, mogłyby spowodować, że biegły rewident zmieniłby raport, wówczas biegły rewident:
- (a) omawia tę kwestię, odpowiednio, z kierownikiem jednostki lub z osobami sprawującymi nadzór,
 - (b) ustala, czy sprawozdanie finansowe wymaga zmiany oraz
 - (c) jeżeli tak, kieruje do kierownika jednostki zapytanie, w jaki sposób zamierza on odnieść się do tej kwestii w sprawozdaniu finansowym.
60. Jeżeli kierownik jednostki nie zmienia sprawozdania finansowego w sytuacji, gdy biegły rewident jest przekonany, że należy je zmienić, a raport biegłego rewidenta został już dostarczony jednostce, biegły rewident powiadamia kierownika jednostki oraz osoby sprawujące nadzór, aby nie udostępniały sprawozdania finansowego stronom trzecim, dopóki konieczne korekty nie zostaną wprowadzone. Jeżeli, mimo to, sprawozdanie finansowe zostanie udostępnione bez wprowadzenia koniecznych korekt, biegły rewident podejmuje odpowiednie działania zapobiegające poleganiu na raporcie biegłego rewidenta.

Pisemne oświadczenia

61. Biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki o dostarczenie pisemnego oświadczenia, że kierownik jednostki wywiązał się ze swoich obowiązków sprecyzowanych w ustalonych warunkach zlecenia. Pisemne oświadczenie zawiera zapisy dotyczące tego, że: (zob. par. A100–A102)
- (a) kierownik jednostki wywiązał się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, jeżeli ma to zastosowanie, za jego rzetelną prezentację oraz dostarczył biegłemu rewidentowi wszystkie odnośne informacje oraz umożliwił dostęp do informacji zgodnie z warunkami zlecenia oraz
 - (b) wszystkie transakcje zostały ujęte i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.

Jeżeli przepis prawa lub regulacja wymagają od kierownika jednostki złożenia na piśmie publicznych oświadczeń dotyczących jego obowiązków, a biegły rewident stwierdza, że takie

oświadczenie dostarcza niektórych lub wszystkich oświadczeń, wymaganych na podstawie podpunktów (a)–(b), to odnośne kwestie ujęte w tego rodzaju publicznych oświadczeniach nie muszą być zamieszczone w pisemnych oświadczeniach.

62. Biegły rewident zwraca się także do kierownika jednostki o pisemne oświadczenia, że kierownik jednostki ujawnił biegłemu rewidentowi: (zob. par. A101)
- (a) tożsamość stron powiązanych z jednostką i wszystkie powiązania oraz transakcje ze stronami powiązаныmi, których kierownik jednostki jest świadomy,
 - (b) znaczące fakty związane z jakimikolwiek oszustwami lub podejrzanymi oszustwami znanymi kierownikowi jednostki, które mogły wpłynąć na jednostkę,
 - (c) znane faktyczne lub możliwe przypadki nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, których skutki nieprzestrzegania mają wpływ na sprawozdanie finansowe jednostki,
 - (d) wszystkie informacje odnośnie do zastosowania założenia kontynuacji działalności w sprawozdaniu finansowym,
 - (e) że wszystkie zdarzenia, które nastąpiły po dacie, na którą sporządzono sprawozdanie finansowe, które zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej wymagają korekty lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione,
 - (f) istotne zobowiązania, obowiązki umowne lub zobowiązania warunkowe, które wpływają lub mogą wpływać na sprawozdanie finansowe jednostki, w tym na ujawnienia informacji oraz
 - (g) istotne transakcje niepieniężne lub dotyczące nieodpłatnych świadczeń zawarte przez jednostkę w rozważanym okresie sprawozdawczym.
63. Jeżeli kierownik jednostki nie dostarczy jednego lub więcej z wymaganych pisemnych oświadczeń, biegły rewident: (zob. par. A100)
- (a) omawia tę kwestię, odpowiednio, z kierownikiem jednostki oraz osobami sprawującymi nadzór,
 - (b) ponownie ocenia uczciwość kierownika jednostki oraz ocenia wpływ, jaki może to mieć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) oraz ogólnie na dowody oraz
 - (c) podejmuje odpowiednie działania, w tym określenie możliwego wpływu na wniosek w raporcie biegłego rewidenta zgodnie z niniejszym MSUP.
64. Biegły rewident, jeżeli to właściwe, odmawia sformułowania wniosku na temat sprawozdania finansowego lub wycofuje się ze zlecenia, jeżeli wycofanie jest możliwe zgodnie z obowiązującym prawem lub regulacją, gdy:
- (a) biegły rewident stwierdza, że istnieje wystarczająca wątpliwość odnośnie do uczciwości kierownika jednostki, taka, że pisemne oświadczenia stają się niewiarygodne lub
 - (b) kierownik jednostki nie dostarcza wymaganych oświadczeń, wymaganych przez paragraf 61.

Data i okres(-y) objęty(-e) pisemnymi oświadczeniami

65. Data pisemnych oświadczeń jest możliwie najbliższa dacie raportu biegłego rewidenta, ale nie późniejsza od niej. Pisemne oświadczenia odnoszą się do wszystkich sprawozdań finansowych i okresu (okresów), do których odnosi się raport biegłego rewidenta.

Ocena dowodów uzyskanych w wyniku przeprowadzonych procedur

66. Biegły rewident ocenia, czy wystarczające i odpowiednie dowody zostały uzyskane w wyniku przeprowadzonych procedur oraz, jeżeli nie, biegły rewident wykonuje inne procedury, które biegły rewident uważa za konieczne w danych okolicznościach, aby być w stanie sformułować wniosek na temat sprawozdania finansowego. (Zob. par. A103)
67. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek, biegły rewident omawia, odpowiednio, z kierownikiem jednostki oraz osobami sprawującymi nadzór wpływ, jaki takie ograniczenia mają na zakres przeglądu. (Zob. par. A104-A105)

Ocena wpływu na raport biegłego rewidenta

68. Biegły rewident ocenia dowody uzyskane w wyniku przeprowadzonych procedur, aby określić ich wpływ na raport biegłego rewidenta. (Zob. par. A103)

Formułowanie wniosku biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego*Rozważenie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w odniesieniu do sprawozdania finansowego*

69. Formułując wniosek na temat sprawozdania finansowego, biegły rewident:
- (a) ocenia, czy sprawozdanie finansowe w odpowiedni sposób odwołuje się lub opisuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, (zob. par. A106–A107)
 - (b) rozważa, czy w kontekście wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i wyników przeprowadzonych procedur:
 - (i) terminologia zastosowana w sprawozdaniu finansowym, w tym nazwa każdego sprawozdania finansowego, jest odpowiednia,
 - (ii) sprawozdanie finansowe należy ujawnia wybrane i zastosowane polityki rachunkowości,
 - (iii) wybrane i zastosowane polityki rachunkowości są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i są odpowiednie,
 - (iv) ustalone przez kierownika jednostki szacunki księgowe wydają się racjonalne,
 - (v) informacje zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym wydają się przydatne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe oraz
 - (vi) sprawozdanie finansowe dostarcza odpowiednich ujawnień, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A108–A110)
70. Biegły rewident rozważa wpływ:
- (a) nieskorygowanych zniekształceń zidentyfikowanych w trakcie przeglądu oraz poprzedniego przeglądu sprawozdania finansowego jednostki na sprawozdanie finansowe jako całość oraz
 - (b) jakościowych aspektów praktyk księgowych jednostki, w tym przesłanek możliwej stronniczości osądów kierownika jednostki. (Zob. par. A111–A112)

71. Jeżeli sprawozdanie finansowe jest sporządzane przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji, rozważania biegłego rewidenta obejmują także: (zob. par. A109)
- (a) ogólną prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami oraz
 - (b) czy sprawozdanie finansowe, w tym odnośne informacje dodatkowe, wydaje się odzwierciedlać zasadnicze transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający, odpowiednio, rzetelną prezentację lub przedstawienie rzetelnego i jasnego obrazu, w kontekście sprawozdania finansowego jako całości.

Forma wniosku

72. Wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, bez względu na to, czy jest niezmodyfikowany czy zmodyfikowany, jest formułowany w odpowiedniej formie w powiązaniu z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej stosowanymi w sprawozdaniu finansowym.

Wniosek niezmodyfikowany

73. Biegły rewident formułuje w raporcie biegłego rewidenta wniosek niezmodyfikowany na temat sprawozdania finansowego jako całości, jeżeli biegły rewident uzyskał ograniczoną pewność, aby móc stwierdzić, że nic nie zwróciło uwagi biegłego rewidenta, co kazałoby mu sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
74. Jeżeli biegły rewident formułuje niezmodyfikowany wniosek, biegły rewident stosuje odpowiednio jedno z poniższych sformułowań, chyba że inne są wymogi przepisu prawa lub regulacji: (zob. par. A113-A114)
- (a) „Na podstawie naszego przeglądu, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu), ... zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub
 - (b) „Na podstawie naszego przeglądu, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń zgodności).

Wniosek zmodyfikowany

75. Biegły rewident formułuje w raporcie biegłego rewidenta wniosek zmodyfikowany na temat sprawozdania finansowego jako całości, gdy:
- (a) biegły rewident ustalił, na podstawie wykonanych procedur oraz uzyskanych dowodów, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone lub
 - (b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów dotyczących jednej lub więcej pozycji sprawozdania finansowego, które są istotne w stosunku do sprawozdania finansowego jako całości.
76. Jeżeli biegły rewident modyfikuje wniosek sformułowany na temat sprawozdania finansowego,

biegły rewident:

- (a) używa odpowiednio nagłówka „Wniosek z zastrzeżeniem”, „Wniosek negatywny” lub „Odmowa sformułowania wniosku” dla oznaczenia akapitu zawierającego wniosek w raporcie biegłego rewidenta oraz
- (b) zamieszcza opis kwestii będącej podstawą modyfikacji pod odpowiednim nagłówkiem (np. odpowiednio „Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem”, „Uzasadnienie wniosku negatywnego” lub „Uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku”), w wydzielonym akapicie raportu biegłego rewidenta umieszczonym bezpośrednio przed akapitem zawierającym wniosek (zwanym dalej „akapitem zawierającym uzasadnienie wniosku”).

Sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone

77. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone, biegły rewident formułuje:

- (a) wniosek z zastrzeżeniem, gdy biegły rewident stwierdza, że wpływ na sprawozdanie finansowe kwestii będących podstawą modyfikacji jest istotny, ale nie rozległy lub
- (b) wniosek negatywny, gdy wpływ na sprawozdanie finansowe kwestii będących podstawą modyfikacji jest zarówno istotny, jak i rozległy.

78. Jeżeli biegły rewident formułuje wniosek z zastrzeżeniem na temat sprawozdania finansowego z powodu istotnego zniekształcenia, biegły rewident stosuje odpowiednio jedno z następujących sformułowań, chyba że inne są wymogi przepisu prawa lub regulacji:

- (a) „Na podstawie naszego przeglądu, z wyjątkiem skutków kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu), ... zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub
- (b) „Na podstawie naszego przeglądu, z wyjątkiem skutków kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń zgodności).

79. Jeżeli biegły rewident formułuje wniosek negatywny na temat sprawozdania finansowego, biegły rewident stosuje odpowiednio jedno z następujących sformułowań, chyba że inne są wymogi przepisu prawa lub regulacji:

- (a) „Na podstawie naszego przeglądu, ze względu na znaczenie kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku negatywnego, sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu), ... zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub
- (b) „Na podstawie naszego przeglądu, ze względu na znaczenie kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku negatywnego, sprawozdanie finansowe nie zostało

sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń zgodności).

80. W akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku w związku z istotnymi zniekształceniami, które stanowią podstawę albo dla wniosku z zastrzeżeniem albo dla wniosku negatywnego, biegły rewident:
- (a) opisuje i przedstawia liczbowo finansowe skutki zniekształceń, jeżeli istotne zniekształcenie jest związane z konkretnymi kwotami w sprawozdaniu finansowym (w tym z ilościowymi ujawnieniami informacji), chyba że jest to niewykonane w praktyce, w którym to przypadku biegły rewident stwierdza tę niewykonalność,
 - (b) wyjaśnia, na czym polega zniekształcenie ujawnień informacji, jeżeli istotne zniekształcenie jest związane z opisowymi ujawnieniami informacji lub
 - (c) opisuje rodzaj pominiętych informacji, jeżeli istotne zniekształcenie jest związane z brakiem ujawnień informacji wymagających ujawnienia. Biegły rewident zamieszcza pominięte ujawnienia, jeżeli jest to wykonalne, chyba że zabrania tego przepis prawa lub regulacja.

Niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów

81. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie sformułować wniosku na temat sprawozdania finansowego ze względu na niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, biegły rewident:
- (a) formułuje wniosek z zastrzeżeniem, jeżeli biegły rewident stwierdza, że możliwy wpływ niewykrytych zniekształceń, jeżeli występują, na sprawozdanie finansowe mogłyby być istotny, ale nie rozległy lub
 - (b) odmawia sformułowania wniosku, jeżeli biegły rewident stwierdza, że możliwy wpływ niewykrytych zniekształceń, jeżeli występują, na sprawozdanie finansowe mogłyby być zarówno istotny, jak i rozległy.
82. Biegły rewident wycofuje się ze zlecenia, jeżeli następujące warunki są spełnione: (zob. par. A115-A117)
- (a) ze względu na ograniczenia zakresu przeglądu narzucone przez kierownika jednostki po tym, gdy biegły rewident zaakceptował zlecenie, biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek na temat sprawozdania finansowego,
 - (b) biegły rewident ustalił, że możliwy wpływ niewykrytych zniekształceń na sprawozdanie finansowe jest istotny i rozległy oraz
 - (c) wycofanie to jest dozwolone zgodnie z obowiązującym przepisem prawa lub regulacją.
83. Jeżeli biegły rewident formułuje wniosek z zastrzeżeniem na temat sprawozdania finansowego ze względu na niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, biegły rewident stosuje odpowiednio jedno z poniższych sformułowań, chyba że inne są wymogi przepisu prawa lub regulacji:
- (a) „Na podstawie naszego przeglądu, z wyjątkiem możliwego wpływu kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we

wszystkich istotnych aspektach (lub nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu), ... zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub

- (b) „Na podstawie naszego przeglądu, z wyjątkiem możliwego wpływu kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem, nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” (dla sprawozdań finansowych sporządzonych przy zastosowaniu ramowych założeń zgodności).
84. Podczas wyrażania odmowy sformułowania wniosku na temat sprawozdania finansowego biegły rewident stwierdza w akapicie zawierającym wniosek, że:
- (a) ze względu na znaczenie kwestii opisanych w akapicie zawierającym uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku, biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek na temat sprawozdania finansowego oraz
 - (b) w związku z powyższym, biegły rewident nie formułuje wniosku na temat sprawozdania finansowego.
85. W akapicie zawierającym podstawę wniosku, w powiązaniu albo z wnioskiem z zastrzeżeniem ze względu na niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów lub jeżeli biegły rewident odmawia sformułowania wniosku, biegły rewident zamieszcza przyczynę (przyczyny) niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów.

Raport biegłego rewidenta

86. Raport biegłego rewidenta ze zlecenia przeglądu ma formę pisemną i zawiera następujące elementy: (zob. par. A118–A121, A142, A144)
- (a) tytuł, który jasno wskazuje, że jest to raport niezależnego biegłego rewidenta ze zlecenia przeglądu,
 - (b) adresata (adresatów), zgodnie z wymogami okoliczności danego zlecenia,
 - (c) akapit wprowadzający, który:
 - (i) identyfikuje sprawozdanie finansowe objęte przeglądem, w tym identyfikuje tytuł każdego składnika składającego się na sprawozdanie finansowe oraz datę i okres objęty każdym ze składników wchodzących w skład sprawozdania finansowego,
 - (ii) odwołuje się do podsumowania znaczących zasad (polityk) rachunkowości i innych informacji objaśniających oraz
 - (iii) stwierdza, że sprawozdanie finansowe podlegało przeglądowi,
 - (d) opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sporządzenie sprawozdania finansowego, w tym wyjaśnienie, że kierownik jednostki jest odpowiedzialny za: (zob. par. A122–A125)
 - (i) jego sporządzenie zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, jeżeli ma to zastosowanie, jego rzetelną prezentację,

- (ii) taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uzna za konieczną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego niezawierającego istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem,
- (e) jeżeli sprawozdanie finansowe jest sprawozdaniem finansowym specjalnego przeznaczenia:
 - (i) opis celu sporządzenia sprawozdania finansowego oraz, jeżeli to konieczne, zamierzonych użytkowników lub odwołanie do informacji dodatkowej w sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia, która zawiera tę informację oraz
 - (ii) jeżeli kierownik jednostki ma możliwość wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przy sporządzaniu takiego sprawozdania finansowego, odwołanie w ramach wyjaśnienia odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe do odpowiedzialności kierownika jednostki za ustalenie, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są możliwe do zaakceptowania w danych okolicznościach,
- (f) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za sformułowanie wniosku na temat sprawozdania finansowego, w tym odwołanie do niniejszego MSUP oraz, jeżeli jest to odpowiednie, do mającego zastosowanie przepisu prawa lub regulacji, (zob. par. A126-127, A143)
- (g) opis przeglądu sprawozdania finansowego i jego ograniczeń oraz następujące stwierdzenia: (zob. par. A128)
 - (i) zlecenie przeglądu zgodnie z niniejszym MSUP jest usługą o ograniczonej pewności,
 - (ii) biegły rewident przeprowadza procedury składające się przede wszystkim z kierowania zapytań do kierownika jednostki i odpowiednio innych osób z jednostki oraz stosowania procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody oraz
 - (iii) procedury przeprowadzane w trakcie przeglądu są znacznie bardziej ograniczone niż w przypadku badania przeprowadzanego zgodnie z międzynarodowymi standardami badania (MSB) i w związku z tym biegły rewident nie wyraża opinii z badania sprawozdania finansowego,
- (h) akapit z nagłówkiem „Wniosek”, który zawiera:
 - (i) wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jako całości zgodnie z paragrafami 72-85, stosownie do okoliczności, oraz
 - (ii) odwołanie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, w tym identyfikację systemu prawnego, z którego pochodzą ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które nie są Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw wydanymi przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) lub Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego wydanymi

przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego,
(zob. par. A129–A130)

- (i) jeżeli wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jest zmodyfikowany:
 - (i) akapit pod odpowiednim nagłówkiem, który zawiera zmodyfikowany wniosek biegłego rewidenta zgodnie z paragrafami 72 i 75-85, stosownie do okoliczności, oraz
 - (ii) akapit, pod odpowiednim nagłówkiem, zawierający opis kwestii będących podstawą modyfikacji, (zob. par. A131)
- (j) odwołanie do obowiązku biegłego rewidenta, nałożonego niniejszym MSUP, przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych,
- (k) datę raportu biegłego rewidenta, (zob. par. A138–A141)
- (l) podpis biegłego rewidenta oraz (zob. par. A132)
- (m) adres biegłego rewidenta w miejscu prowadzenia działalności.

Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi i akapity zawierające inne sprawy w raporcie biegłego rewidenta

Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi

- 87. Biegły rewident może uznać za konieczne zwrócenie uwagi użytkowników na kwestię zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniu finansowym, która zgodnie z osądem biegłego rewidenta jest tak ważna, że ma kluczowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników. W takich przypadkach biegły rewident zamieszcza w raporcie biegłego rewidenta „Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi” pod warunkiem, że biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody, aby móc stwierdzić, że jest mało prawdopodobne, aby prezentacja kwestii w sprawozdaniu finansowym została istotnie zniekształcona. Taki akapit odnosi się tylko do informacji, która została zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym.
- 88. Raport biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia zawiera akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, w którym uczula się użytkowników raportu biegłego rewidenta, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i, w konsekwencji, to sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie dla innego celu. (Zob. par. A133–A134)
- 89. Biegły rewident zamieszcza akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi bezpośrednio po akapicie zawierającym wniosek biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego pod nagłówkiem „Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi” lub innym odpowiednim nagłówkiem.

Akapity zawierające inne sprawy

- 90. Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne, aby poinformować o sprawie innej niż te zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, która to sprawa zgodnie z osądem biegłego rewidenta ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników przeglądu obowiązków biegłego rewidenta lub raportu biegłego rewidenta i nie jest to zabronione przez przepis prawa lub regulację, biegły rewident przedstawia ją w akapicie raportu biegłego rewidenta opatrzonym nagłówkiem „Inne sprawy” lub innym odpowiednim nagłówkiem.

Inne obowiązki sprawozdawcze

91. Biegły rewident może zostać poproszony o uwzględnienie w raporcie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego innych obowiązków sprawozdawczych, które mają charakter dodatkowy w stosunku do obowiązku sporządzenia raportu biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego wynikającego z niniejszego MSUP. W takich przypadkach biegły rewident ujmuje te inne obowiązki sprawozdawcze w oddzielnej sekcji raportu biegłego rewidenta zatytułowanej „Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” lub w inny sposób właściwy dla treści tej sekcji, zamieszczonej po sekcji raportu zatytułowanej „Raport na temat sprawozdania finansowego”. (Zob. par. A135–A137)

Data raportu biegłego rewidenta

92. Biegły rewident datuje raport biegłego rewidenta nie wcześniej niż data, na którą biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody stanowiące podstawę wniosku biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, w tym jest przekonany, że: (zob. par. A138–A141)
- (a) wszystkie składniki wchodzące w skład sprawozdania finansowego, w tym powiązane informacje dodatkowe, tam gdzie ma to zastosowanie, zostały sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - (b) osoby uprawnione potwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe.

Dokumentacja

93. Przygotowanie dokumentacji z przeglądu dostarcza dowody, że przegląd został przeprowadzony zgodnie z niniejszym MSUP i wymogami prawnymi i regulacyjnymi, jeżeli mają zastosowanie, oraz dostarcza wystarczającą i odpowiednią ewidencję będącą podstawą dla raportu biegłego rewidenta. Biegły rewident dokumentuje następujące aspekty zlecenia w sposób terminowy, wystarczający do tego, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu wcześniejszych związków ze zleceniem, zrozumienie: (zob. par. A145)
- (a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur w celu spełnienia wymogów niniejszego MSUP i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
 - (b) wyników uzyskanych dzięki procedurom oraz wniosków biegłego rewidenta sformułowanych na podstawie tych wyników oraz
 - (c) znaczących kwestii, które pojawiły się podczas zlecenia, wniosków biegłego rewidenta z nimi związanych oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych przy dochodzeniu do tych wniosków.
94. Dokumentując rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur wymaganych przez niniejszy MSUP, biegły rewident ewidencjonuje:
- (a) kto wykonał daną pracę i datę ukończenia tej pracy oraz
 - (b) kto dokonał przeglądu prac wykonanych w celu kontroli jakości zlecenia oraz datę i zakres tego przeglądu.
95. Biegły rewident dokumentuje także rozmowy z kierownikiem jednostki, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami, mające znaczenie dla przeprowadzenia przeglądu znaczących kwestii pojawiających się w trakcie zlecenia, w tym charakter tych kwestii.

96. Jeżeli podczas zlecenia biegły rewident zidentyfikował informację, która jest niezgodna z ustaleniami biegłego rewidenta dotyczącymi znaczących kwestii mających wpływ na sprawozdanie finansowe, biegły rewident dokumentuje sposób odniesienia się do tej niezgodności.

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSUP (Zob. par. 1-2)

- A1. W trakcie przeprowadzania przeglądu sprawozdania finansowego biegły rewident może być zobowiązany do przestrzegania wymogów prawnych lub regulacyjnych, które mogą różnić się od wymogów ustalonych w niniejszym MSUP. Pomimo, że biegły rewident może uznać niektóre aspekty niniejszego MSUP za pomocne w tych okolicznościach, to biegły rewident ponosi odpowiedzialność za zapewnienie zgodności ze wszystkimi odnośnymi obowiązkami prawnymi, regulacyjnymi i zawodowymi.

Przeglądy informacji finansowych części składowych grupy w kontekście badania sprawozdania finansowego grupy

- A2. Usługi przeglądu zgodnie z niniejszym MSUP mogą być wymagane dla części składowych grupy przez biegłego rewidenta badającego sprawozdanie finansowe grupy⁶. Takiemu zleceniu przeglądu przeprowadzanemu zgodnie z niniejszym MSUP może towarzyszyć polecenie od biegłego rewidenta grupy, aby wykonać dodatkową pracę lub procedury potrzebne w danych okolicznościach zlecenia badania grupy.

Powiązania z MSKJ 1 (Zob. par. 4)

- A3. MSKJ 1 dotyczy obowiązków firmy w zakresie ustanowienia i stosowania systemu kontroli jakości usług atestacyjnych, w tym zleceń przeglądu. Obowiązki te są ukierunkowane na stworzenie w firmie:

- systemu kontroli jakości i
- powiązanych polityk, zaprojektowanych tak, aby osiągnąć cel systemu kontroli jakości oraz procedur firmy, aby wdrożyć i monitorować zgodność z tymi politykami, w tym z politykami i procedurami odnoszącymi się do następujących elementów:
 - odpowiedzialność kierownictwa za jakość w firmie,
 - odpowiednie wymogi etyczne,
 - akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz poszczególnych zleceń,
 - zasoby ludzkie,
 - przeprowadzenie zlecenia,
 - monitoring.

- A4. W myśl MSKJ 1 firma ma obowiązek ustanowić i stosować system kontroli jakości, aby uzyskać racjonalną pewność, że:

⁶ MSB 600 „Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”, paragraf A52.

- (a) firma i jej personel przestrzega zawodowych standardów oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych oraz
- (b) raporty wydawane przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie w danych okolicznościach.⁷

A5. Wymogi krajowe, które dotyczą odpowiedzialności firmy za ustanowienie i stosowanie systemu kontroli jakości są co najmniej tak wymagające jak MSKJ 1, jeżeli odnoszą się do wszystkich elementów, do których odnosi się paragraf A3 i narzucają firmie obowiązki, które osiągają cele wymogów określonych w MSKJ 1.

Zlecenie przeglądu historycznych sprawozdań finansowych (Zob. par. 5-8, 14)

A6. Przeglądy sprawozdań finansowych mogą być przeprowadzane dla szerokiego kręgu jednostek, które mogą się różnić pod względem rodzaju lub wielkości lub poziomu złożoności sprawozdawczości finansowej. W niektórych systemach prawnych przegląd sprawozdań finansowych pewnych rodzajów jednostek może także podlegać lokalnym przepisom prawa lub regulacjom oraz powiązanym wymogom raportowania.

A7. Przeglądy mogą być przeprowadzane w różnorodnych okolicznościach. Na przykład mogą być wymagane w przypadku jednostek, które są zwolnione z obowiązku badania określonego przez przepis prawa lub regulację. Przeglądy mogą być także przeprowadzane na zasadach dobrowolności, np. w związku ze sprawozdawczością finansową wynikającą z ustaleń zawartych w umowach prawa prywatnego lub w celu utrzymania umów o finansowanie.

Cele (Zob. par. 15)

A8. Niniejszy MSUP wymaga od biegłego rewidenta odmowy sformułowania wniosku na temat sprawozdania finansowego, jeżeli:

- (a) biegły rewident wydaje raport lub ma obowiązek wydania raportu ze zlecenia oraz
- (b) biegły rewident nie jest w stanie sformułować wniosku na temat sprawozdania finansowego ze względu na niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów i biegły rewident stwierdza, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, jeżeli występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy.

A9. Sytuacja niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów w trakcie zlecenia przeglądu (określana jako ograniczenie zakresu) może wynikać z:

- (a) okoliczności będących poza kontrolą jednostki,
- (b) okoliczności dotyczących rodzaju lub rozłożenia w czasie pracy biegłego rewidenta lub
- (c) ograniczeń narzuconych przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór nad jednostką.

A10. Niniejszy MSUP określa wymogi i wytyczne dla biegłego rewidenta napotykanego ograniczenie zakresu, zarówno przed akceptacją zlecenia przeglądu, jak i w jego trakcie.

Definicje (Zob. par. 16)

Stosowanie terminów „Kierownik jednostki” i „Osoby sprawujące nadzór”

A11. Odpowiednie obowiązki kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór będą się różnić pomiędzy systemami prawnymi i pomiędzy jednostkami różnego rodzaju. Różnice te wpływają

⁷ MSKJ 1, paragraf 11.

na sposób stosowania niniejszego MSUP przez biegłego rewidenta w stosunku do kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór. W związku z tym, sformułowanie „kierownik jednostki i, gdzie ma to zastosowanie, osoby sprawujące nadzór” użyte w różnych miejscach niniejszego MSUP ma za zadanie zwrócić uwagę biegłego rewidenta na fakt, że różne otoczenia jednostek mogą mieć różnych kierowników jednostki oraz struktury nadzoru, a także rozwiązania.

A12. Różne obowiązki związane ze sporządzaniem informacji finansowych oraz z zewnętrzną sprawozdawczością finansową będą dotyczyły albo kierownika jednostki albo osób sprawujących nadzór, zależnie od czynników takich jak:

- zasoby i struktura jednostki oraz
- odpowiednie role kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór w jednostce określone w odpowiednim przepisie prawa lub regulacji lub, jeżeli jednostka nie podlega regulacjom, we wszelkich formalnych ustaleniach przyjętych dla jednostki w zakresie nadzoru lub zakresu odpowiedzialności (np. zapisanych w umowach, statutach lub w innego rodzaju dokumentach założycielskich jednostki).

Na przykład, w małych jednostkach często nie ma podziału na role związane z kierowaniem i nadzorowaniem. W większych jednostkach kierownik jednostki jest często odpowiedzialny za prowadzenie działalności gospodarczej lub operacyjnej jednostki i za sprawozdawczość, podczas gdy osoby sprawujące nadzór nadzorują kierownictwo. W niektórych systemach prawnych odpowiedzialność za sporządzanie sprawozdań finansowych jednostki jest obowiązkiem prawnym osób sprawujących nadzór, a w innych systemach prawnych obowiązek ten spoczywa na kierowniku jednostki.

Ograniczona pewność – stosowanie terminu „Wystarczające i odpowiednie dowody” (Zob. par. 17(f))

A13. Wystarczające i odpowiednie dowody są wymagane, aby uzyskać ograniczoną pewność w celu poparcia wniosku biegłego rewidenta. Dokumentacja z natury ma charakter łączny i jest przede wszystkim uzyskiwana z procedur przeprowadzanych w trakcie przeglądu.

Przeprowadzenie przeglądu zgodnie z niniejszym MSUP (Zob. par. 18)

A14. Niniejszy MSUP nie jest nadrzędny w stosunku do przepisów prawa i regulacji odnoszących się do przeglądu sprawozdań finansowych. W przypadku, gdy te przepisy prawa i regulacje różnią się od wymogów niniejszego MSUP, przegląd przeprowadzony tylko zgodnie z tymi przepisami prawami i regulacjami nie będzie automatycznie zgodny z niniejszym MSUP.

Wymogi etyczne (Zob. par. 21)

A15. Część A Kodeksu IESBA określa fundamentalne zasady etyki zawodowej, których muszą przestrzegać biegli rewidenci oraz dostarcza koncepcyjnych ramowych założeń stosowania tych zasad. Fundamentalnymi zasadami są:

- (a) uczciwość,
- (b) obiektywizm,
- (c) kompetencje zawodowe i należyta staranność,
- (d) zachowanie poufności oraz
- (e) profesjonalna postawa.

Część B Kodeksu IESBA ilustruje sposób, w jaki ramowe założenia koncepcyjne powinny być stosowane w określonych sytuacjach. W ramach przestrzegania Kodeksu IESBA wymagane jest identyfikowanie i właściwe reagowanie na zagrożenia dotyczące przestrzegania przez biegłego rewidenta odpowiednich wymogów etycznych.

A16. W przypadku przeprowadzania zlecenia przeglądu sprawozdania finansowego kodeks IESBA wymaga, aby biegły rewident zachował niezależność od jednostki, której sprawozdanie finansowe jest przedmiotem przeglądu. Kodeks IESBA określa, że na niezależność składa się niezależność umysłu i niezależność wizerunku. Niezależność biegłego rewidenta zabezpiecza zdolność biegłego rewidenta do sformułowania wniosku wolnego od wpływów mogących zdyskredytować ten wniosek. Niezależność zwiększa zdolność biegłego rewidenta do uczciwego działania, zachowania obiektywizmu i utrzymywania postawy zawodowego sceptycyzmu.

Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd

Zawodowy sceptycyzm (Zob. par. 22)

A17. Zawodowy sceptycyzm jest niezbędny do krytycznej oceny dowodów w trakcie przeglądu. Przejawia się to w zadawaniu pytań dotyczących niespójności, rozpatrywaniu sprzecznych dowodów, poddawaniu w wątpliwość wiarygodności odpowiedzi na zapytania oraz innych informacji uzyskanych od kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór. Polega także na rozważeniu, czy dowody uzyskane w świetle danych okoliczności zlecenia są wystarczające i odpowiednie.

A18. Zawodowy sceptycyzm polega na pozostawianiu wyczulonym, np. na:

- dowody niespójne z innymi uzyskanymi dowodami,
- informacje podważające wiarygodność dokumentów oraz odpowiedzi na zapytania, wykorzystywanych jako dowody,
- warunki mogące wskazywać na możliwość oszustwa,
- wszelkie inne okoliczności wskazujące na potrzebę przeprowadzenia dodatkowych procedur.

A19. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu podczas przeglądu jest niezbędne, jeśli biegły rewident zamierza zmniejszyć ryzyko:

- przeoczenia nietypowych okoliczności,
- nadmiernego uogólniania przy wyciąganiu wniosków na podstawie uzyskanych dowodów,
- stosowania nieodpowiednich założeń przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur przeprowadzanych w trakcie przeglądu oraz ocenie ich wyników.

A20. Nie można oczekiwać od biegłego rewidenta, że pominię wcześniejsze doświadczenie dotyczące rzetelności i uczciwości kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór. Tym niemniej przekonanie, że kierownik jednostki oraz osoby sprawujące nadzór są rzetelne i uczciwe nie zwalnia biegłego rewidenta z konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu ani nie zezwala biegłemu rewidentowi poprzestać na dowodach, które są nieodpowiednie dla celów przeglądu.

Zawodowy osąd (Zob. par. 23)

- A21. Zawodowy osąd jest kluczowy dla właściwego przeprowadzenia zlecenia przeglądu. Wynika to z tego, że interpretacja odpowiednich wymogów etycznych i wymogów niniejszego MSUP oraz konieczność podejmowania uzasadnionych decyzji podczas przeprowadzania zlecenia przeglądu wymagają zastosowania odpowiedniej wiedzy i doświadczenia w odniesieniu do faktów i okoliczności zlecenia. Zawodowy osąd jest w szczególności niezbędny:
- w odniesieniu do decyzji dotyczących istotności oraz rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur stosowanych dla spełnienia wymogów niniejszego MSUP i zgromadzenia dowodów,
 - gdy dokonuje się oceny, czy dowody uzyskane w trakcie przeprowadzania procedur zmniejszają ryzyko zlecenia do poziomu akceptowalnego w okolicznościach zlecenia,
 - gdy rozważa się osądy kierownika jednostki związane ze stosowaniem mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
 - gdy formułuje się wnioski na temat sprawozdania finansowego na podstawie uzyskanych dowodów, w tym rozważa racjonalność szacunków kierownika jednostki dokonanych w związku ze sporządzeniem sprawozdania finansowego.
- A22. Wyróżniającą cechą zawodowego osądu oczekiwanego od biegłego rewidenta jest to, że jest on dokonywany przez biegłego rewidenta, którego wyszkolenie, wiedza i doświadczenie, w tym stosowanie umiejętności i technik z zakresu usług atestacyjnych, pozwoliły na rozwijanie kompetencji niezbędnych do osiągnięcia racjonalnych osądów. Konsultacje podczas zlecenia dotyczące trudnych lub spornych spraw, zarówno w ramach zespołu wykonującego zlecenie, jak i między członkami zespołu wykonującego zlecenie a innymi osobami na odpowiednim szczeblu wewnątrz firmy lub spoza niej, pomagają biegłemu rewidentowi w dokonywaniu uzasadnionych i racjonalnych osądów.
- A23. Dokonywanie zawodowego osądu w trakcie poszczególnych zleceń opiera się na faktach i okolicznościach znanych biegłemu rewidentowi podczas zlecenia, w tym:
- wiedzy zdobytej w trakcie zleceń przeprowadzonych w odniesieniu do sprawozdań finansowych jednostki w poprzednich okresach, jeżeli ma to zastosowanie,
 - zrozumieniu przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, w tym jej systemu rachunkowości oraz zastosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w branży, w której działa jednostka,
 - zakresie, w jakim sporządzenie i prezentacja sprawozdania finansowego wymaga dokonania osądu przez kierownika jednostki.
- A24. Zawodowy osąd może być oceniony na podstawie tego, czy dokonany osąd odzwierciedla kompetentne zastosowanie zasad usług atestacyjnych i zasad rachunkowości oraz, czy jest odpowiedni w świetle faktów i okoliczności, które były znane biegłemu rewidentowi przed datą raportu biegłego rewidenta, i spójny z nimi.
- A25. Zawodowy osąd powinien być dokonywany w trakcie zlecenia. Konieczne jest również jego odpowiednie udokumentowanie zgodnie z wymogami niniejszego MSUP. Zawodowego osądu nie należy wykorzystywać jako usprawiedliwienia dla decyzji, które nie znalazłyby uzasadnienia w faktach i okolicznościach dotyczących zlecenia lub w uzyskanych dowodach.

Kontrola jakości na poziomie zlecenia (Zob. par. 24-25)

- A26. Umiejętności i techniki z zakresu usług atestacyjnych obejmują:

- zastosowanie zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu do planowania i przeprowadzania usługi atestacyjnej, w tym uzyskiwanie i ocenę dowodów,
 - zrozumienie systemów informacyjnych oraz roli i ograniczeń kontroli wewnętrznej,
 - powiązanie rozważań dotyczących istotności i ryzyk zlecenia z rodzajem, rozłożeniem w czasie i zakresem procedur przeglądu,
 - zastosowanie procedur odpowiednich dla zlecenia przeglądu, które mogą zawierać inne rodzaje procedur w uzupełnieniu zapytań i procedur analitycznych (takie jak inspekcja, ponowne przeliczenie, ponowne wykonanie, obserwacja i potwierdzenie),
 - systematyczne dokumentowanie oraz
 - zastosowanie umiejętności i praktyk odpowiednich dla redagowania raportów z usług atestacyjnych.
- A27. W ramach systemu kontroli jakości firmy zespoły wykonujące zlecenie odpowiadają za wdrożenie procedur kontroli jakości mających zastosowanie do danego zlecenia oraz dostarczają firmie odpowiednich informacji, aby umożliwić funkcjonowanie tej części systemu kontroli jakości firmy, która odnosi się do niezależności.
- A28. Działania partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz odpowiednie informacje przekazywane innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, w ramach przyjęcia przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie odpowiedzialności za całościową jakość każdego zlecenia przeglądu, podkreślają fakt, że jakość jest kluczowa przy przeprowadzaniu zlecenia przeglądu, oraz znaczenie dla jakości zlecenia przeglądu:
- (a) wykonywania pracy, która spełnia zawodowe standardy oraz wymogi regulacyjne i prawne,
 - (b) przestrzegania mających zastosowanie polityk i procedur kontroli jakości firmy,
 - (c) wydawania raportu ze zlecenia, który jest odpowiedni w danych okolicznościach,
 - (d) zdolności zespołu wykonującego zlecenie do zgłoszenia swoich wątpliwości bez obawy co do działań odwetowych.
- A29. Zespół wykonujący zlecenie może polegać na systemie kontroli jakości firmy, chyba że informacje dostarczone przez firmę lub strony trzecie wskazują coś innego. Na przykład, zespół wykonujący zlecenie może polegać na systemie kontroli jakości firmy w odniesieniu do:
- kompetencji personelu poprzez jego rekrutację i formalne szkolenie,
 - niezależności poprzez gromadzenie i komunikowanie odpowiednich informacji dotyczących niezależności,
 - utrzymywania relacji z klientem poprzez systemy akceptacji i kontynuacji,
 - przestrzegania wymogów regulacyjnych i prawnych poprzez proces monitorowania.
- Rozważając słabości zidentyfikowane w systemie kontroli jakości firmy, które mogą wpływać na zlecenie przeglądu, partner odpowiedzialny za zlecenie może rozważyć środki podjęte przez firmę w celu usunięcia tych słabości.
- A30. Słabość w systemie kontroli jakości firmy niekoniecznie wskazuje, że przegląd nie został wykonany zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi lub że raport biegłego rewidenta nie był odpowiedni.

Wyznaczenie zespołów wykonujących zlecenie (Zob. par. 25(b))

A31. Podczas rozważania odpowiednich kompetencji i możliwości oczekiwanych od zespołu wykonującego zlecenie jako całości, partner odpowiedzialny za zlecenie może wziąć pod uwagę takie kwestie jak:

- zrozumienie i praktyczne doświadczenie zespołu uzyskane w związku z odpowiednim wyszkoleniem i udziałem w przeglądach o podobnym charakterze i złożoności,
- zrozumienie przez zespół standardów zawodowych oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
- techniczna wiedza ekspercka zespołu, w tym wiedza ekspercka w zakresie odpowiednich technologii informacyjnych oraz specjalistycznych obszarów rachunkowości lub usług atestacyjnych,
- wiedza zespołu na temat odpowiednich branż, w których działa klient,
- zdolność zastosowania zawodowego osądu,
- zrozumienie polityk i procedur kontroli jakości firmy.

Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz zleceń przeglądu (Zob. par. 25(d)(i))

A32. MSKJ 1 wymaga, aby przed akceptacją zlecenia od nowego klienta firma uzyskała informacje, które uznaje za niezbędne w danych okolicznościach, podejmując decyzję o kontynuacji dotychczasowego zlecenia oraz rozważając akceptację nowego zlecenia dotychczasowego klienta. Informacje pomagające partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie w ustaleniu, czy akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz zlecenia przeglądu są odpowiednie, mogą obejmować informacje dotyczące:

- uczciwości głównych właścicieli, kluczowego kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór oraz
- znaczących kwestii, które pojawiły się w trakcie bieżącego lub wcześniejszego przeglądu oraz ich wpływu na kontynuację relacji z klientem.

A33. Jeśli partner odpowiedzialny za zlecenie ma powód, aby wątpić w uczciwość kierownika jednostki w stopniu, który prawdopodobnie wpłynie na właściwe wykonanie przeglądu, akceptacja zlecenia zgodnie z niniejszym MSUP nie jest wskazana, chyba że wymaga tego przepis prawa lub regulacja, gdyż może to prowadzić do kojarzenia biegłego rewidenta ze sprawozdaniem finansowym jednostki w nieodpowiedni sposób.

Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz zleceń przeglądu (Zob. par. 29)

A34. Biegły rewident rozważa kontynuowanie zlecenia oraz odpowiednie wymogi etyczne, w tym wymogi niezależności w trakcie całego zlecenia, ponieważ zdarzają się zmiany warunków i okoliczności. Przeprowadzenie wstępnych procedur dotyczących kontynuacji zlecenia i oceny odpowiednich wymogów etycznych (w tym niezależności) na początku zlecenia uzasadnia decyzje i działania biegłego rewidenta przed przeprowadzeniem innych znaczących działań w ramach zlecenia.

Czynniki wpływające na akceptację i kontynuację relacji z klientem oraz zleceń przeglądu (Zob. par. 29)

A35. Usługi atestacyjne mogą być zaakceptowane tylko wtedy, gdy zlecenie przejawia pewne cechy⁸ sprzyjające osiągnięciu celów biegłego rewidenta wyszczególnionych dla zlecenia.

Racjonalny cel (Zob. par. 29(a)(i))

A36. Może być mało prawdopodobne, że istnieje racjonalny cel zlecenia, jeżeli np.:

- (a) wystąpiło znaczące ograniczenie zakresu pracy biegłego rewidenta,
- (b) biegły rewident podejrzewa, że strona zlecająca zamierza łączyć nazwisko biegłego rewidenta ze sprawozdaniem finansowym w nieodpowiedni sposób lub
- (c) zamierzeniem zlecenia jest spełnienie wymogów zgodności z odpowiednim przepisem prawa lub regulacją, ale taki przepis prawa lub regulacja wymagają, aby sprawozdanie finansowe zostało zbadane.

Zlecenie przeglądu jest odpowiednie (Zob. par. 29(a)(ii))

A37. Gdy wstępne zrozumienie przez biegłego rewidenta okoliczności zlecenia wskazuje, że akceptacja zlecenia przeglądu nie byłaby właściwa, biegły rewident może rozważyć zarekomendowanie podjęcia się innego rodzaju zlecenia. Zależnie od okoliczności, biegły rewident może uważać, np., że przeprowadzenie zlecenia badania byłoby bardziej odpowiednie niż przegląd. W innych przypadkach, jeżeli okoliczności zlecenia uniemożliwiają wykonanie usługi atestacyjnej, biegły rewident może zarekomendować odpowiednio usługę kompilacji lub zlecenie innych usług księgowych.

Informacje niezbędne do wykonania zlecenia przeglądu (Zob. par. 29(c))

A38. Przykładem, gdzie biegły rewident może mieć powód, by wątpić w dostępność informacji niezbędnych do przeprowadzenia przeglądu lub w ich wiarygodność, jest sytuacja, gdy istnieje podejrzenie, że dokumentacja księgową niezbędną dla celów przeprowadzenia procedur analitycznych jest znacząco niedokładna lub niekompletna. Wymogu rozważenia tej okoliczności nie wiąże się z pojawiającą się niekiedy w trakcie przeglądu koniecznością udzielenia pomocy kierownikowi jednostki przez rekomendowanie korygujących zapisów, które są wymagane w celu sfinalizowania sprawozdania finansowego sporządzanego przez kierownika jednostki.

Warunki wstępne akceptacji zlecenia przeglądu (Zob. par. 30)

A39. Niniejszy MSUP wymaga także, aby biegły rewident, przed akceptacją zlecenia przez biegłego rewidenta, upewnił się co do pewnych kwestii, w przypadku których konieczna jest zgoda biegłego rewidenta i kierownika jednostki i które znajdują się pod kontrolą jednostki.

Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 30(a))

A40. Kryterium akceptacji usługi atestacyjnej jest to, aby kryteria⁹, do których odwołuje się definicja usługi atestacyjnej, były odpowiednie i dostępne dla zamierzonych użytkowników¹⁰. Na potrzeby niniejszego MSUP mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dostarczają kryteriów, którymi posługuje się biegły rewident w celu przeprowadzenia przeglądu sprawozdania finansowego, w tym, jeśli ma to zastosowanie, rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości

⁸ Ramowe założenia usług atestacyjnych, paragraf 17.

⁹ Ramowe założenia usług atestacyjnych, paragraf 34.

¹⁰ Ramowe założenia usług atestacyjnych, paragraf 17(b)(ii).

finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, podczas gdy inne są ramowymi założeniami zgodności. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wyznaczają formę i treść sprawozdania finansowego, w tym to, co składa się na pełne sprawozdanie finansowe.

Akceptowalność mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

- A41. Bez możliwych do zaakceptowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej kierownik jednostki nie posiada odpowiednich zasad sporządzania sprawozdań finansowych, a biegły rewident nie posiada odpowiednich kryteriów przeglądu sprawozdań finansowych.
- A42. Określenie przez biegłego rewidenta akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zastosowanych w sprawozdaniu finansowym, jest dokonywane w ramach zrozumienia przez biegłego rewidenta, kim są zamierzeni użytkownicy sprawozdania finansowego. Zamierzeni użytkownicy to osoba, osoby lub grupa osób, dla których biegły rewident przygotowuje raport. Biegły rewident może nie być w stanie zidentyfikować wszystkich tych, którzy przeczytają raport z usługi atestacyjnej, w szczególności wtedy, gdy istnieje duża liczba osób, które mają do niego dostęp.
- A43. W wielu przypadkach, wobec braku przesłanek wskazujących coś przeciwnego, biegły rewident może założyć, że mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są akceptowalne (np. ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalone w danym systemie prawnym przez przepis prawa lub regulację do stosowania przy sporządzaniu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia dla pewnego rodzaju jednostek).
- A44. Czynniki, które są istotne dla określenia przez biegłego rewidenta akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane do sporządzenia sprawozdania finansowego obejmują:
- charakterystykę jednostki (np. czy jest to jednostka prowadząca działalność gospodarczą, jednostka sektora publicznego lub organizacja non profit),
 - cel sprawozdania finansowego (np. czy jest ono sporządzane w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb informacyjnych szerokiego grona użytkowników lub potrzeb informacyjnych określonych użytkowników),
 - charakterystykę sprawozdania finansowego (np. czy sprawozdanie finansowe stanowi pełne sprawozdanie finansowe czy pojedynczy składnik sprawozdania finansowego),
 - czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są określone przez odnośny przepis prawa lub regulację.
- A45. Jeżeli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastosowane do sporządzenia sprawozdania finansowego nie są akceptowalne ze względu na cel sprawozdania finansowego, a kierownik jednostki nie zgadza się na zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które w opinii biegłego rewidenta są akceptowalne, to niniejszy MSUP wymaga, aby biegły rewident odmówił wykonania zlecenia.
- A46. Po akceptacji usługi przeglądu mogą pojawić się słabości mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sugerujące, że ramowe założenia nie są akceptowalne. Jeżeli przepis prawa lub regulacja nie nakazują stosowania tych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, to kierownik jednostki może podjąć decyzję o przyjęciu innych ramowych założeń, które są akceptowalne. Jeżeli kierownik jednostki to robi, to niniejszy MSUP wymaga, aby biegły

rewident uzgodnił z kierownikiem jednostki nowe warunki zlecenia przeglądu, aby odzwierciedlić zmianę mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Obowiązki kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór (Zob. par. 30(b), 37(e))

- A47. Sprawozdanie finansowe objęte przeglądem jest tym sprawozdaniem jednostki, które zostało sporządzone przez kierownika jednostki pod nadzorem osób sprawujących nadzór. Niniejszy MSUP nie nakłada obowiązków na kierownika jednostki i osoby sprawujące nadzór ani nie uchyla przepisów prawa i regulacji odnoszących się odpowiednio do ich obowiązków. Jednakże przegląd zgodnie z niniejszym MSUP jest przeprowadzany na podstawie przesłanki, że kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór, jeżeli ma to zastosowanie, potwierdzili przyjęcie na siebie pewnych obowiązków mających fundamentalne znaczenie dla przeprowadzenia przeglądu. Przegląd sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór z ich obowiązków.
- A48. W ramach odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego od kierownika jednostki wymaga się dokonywania osądów podczas ustalania szacunków księgowych, które są racjonalne w danych okolicznościach oraz dokonywania wyboru i stosowania odpowiednich polityk rachunkowości. Osądów tych dokonuje się w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- A49. Z powodu znaczenia warunków wstępnych dla podjęcia się przeglądu sprawozdania finansowego, niniejszy MSUP wymaga od biegłego rewidenta, aby przed akceptacją zlecenia przeglądu uzyskał od kierownika jednostki potwierdzenie, że rozumie on swoje obowiązki. Biegły rewident może uzyskać potwierdzenie kierownika jednostki w formie ustnej lub pisemnej. Jednakże potwierdzenie kierownika jednostki powinno następnie zostać zamieszczone w pisemnych warunkach zlecenia.
- A50. Jeżeli kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór, gdzie jest to odpowiednie, nie potwierdzają lub nie potwierdzą swoich obowiązków w związku ze sprawozdaniem finansowym, zaakceptowanie zlecenia nie jest właściwe, chyba że przepis prawa lub regulacja wymagają dokonania tego od biegłego rewidenta. W sytuacji, gdy od biegłego rewidenta wymagane jest zaakceptowanie zlecenia przeglądu, może zaistnieć konieczność wytłumaczenia przez biegłego rewidenta kierownikowi jednostki i osobom sprawującym nadzór, gdy są to różne organy, ważności tych kwestii i ich wpływu na zlecenie.

Dodatkowe rozważania, gdy sformułowania w raporcie biegłego rewidenta określa przepis prawa lub regulacja (Zob. par. 34-35)

- A51. Niniejszy MSUP wymaga, aby biegły rewident nie stwierdzał zgodności z niniejszym MSUP, chyba że biegły rewident przestrzegał wszystkich wymogów niniejszego MSUP, które są odpowiednie dla zlecenia przeglądu. Przepis prawa lub regulacja mogą określać kwestie związane ze zleceniem, które zazwyczaj powodowałyby, że biegły rewident odmówi wykonania zlecenia, jeżeli jest to możliwe, np. wówczas, gdy:

- biegły rewident uważa, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepis prawa lub regulację nie są akceptowalne lub
- określony format lub treść raportu biegłego rewidenta znacząco różnią się od formatu i treści wymaganych przez niniejszy MSUP.

Zgodnie z niniejszym MSUP przegląd przeprowadzony w takich sytuacjach nie jest zgodny z niniejszym MSUP i biegły rewident nie może wyrażać zgodności z niniejszym MSUP w raporcie wydanym ze zlecenia. Pomimo że nie jest dozwolone, aby biegły rewident wyrażał

zgodność z niniejszym MSUP, to jednak zachęca się biegłego rewidenta do stosowania niniejszego MSUP, w tym wymogów dotyczących raportowania w zakresie, w jakim jest to wykonalne. Gdy jest to właściwe, aby uniknąć nieporozumień, biegły rewident może rozważyć włączenie do raportu oświadczenia, że przegląd nie został przeprowadzony zgodnie z niniejszym MSUP.

Uzgodnienie warunków zlecenia

Umowa lub inna odpowiednia forma pisemnych ustaleń (Zob. par. 37)

A52. W interesie zarówno kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór, jak i biegłego rewidenta jest to, aby biegły rewident wysłał umowę przed rozpoczęciem wykonywania zlecenia przeglądu, aby pomóc w uniknięciu nieporozumień w związku ze zleceniem.

Forma i treść umowy

A53. Forma i treść umowy może być różna dla każdego zlecenia. Dodatkowo, oprócz włączenia kwestii wymaganych przez niniejszy MSUP, umowa może odwoływać się np. do:

- ustaleń dotyczących zaangażowania do zlecenia przeglądu innych biegłych rewidentów i ekspertów,
- ustaleń, które mają być dokonane z poprzednim biegłym rewidentem, jeśli ma to zastosowanie, w przypadku początkowego zlecenia,
- faktu, że przegląd nie spełni żadnych wymogów ustawowych ani wymogów stron trzecich dotyczących badania,
- oczekiwania, że kierownik jednostki dostarczy biegłemu rewidentowi pisemne oświadczenia,
- zgody kierownika jednostki na informowanie biegłego rewidenta o faktach, które mogą wpływać na sprawozdanie finansowe, o których wystąpieniu kierownik jednostki może się dowiedzieć w okresie od daty raportu biegłego rewidenta do daty publikacji sprawozdania finansowego,
- prośby do kierownika jednostki o potwierdzenie otrzymania umowy oraz zgody na warunki zlecenia, które zostały w niej przedstawione.

Przegląd części składowych grup

A54. Biegły rewident przeprowadzający badanie sprawozdania finansowego grupy może poprosić, aby biegły rewident przeprowadził przegląd informacji finansowych jednostki będącej częścią składową grupy. W zależności od instrukcji biegłego rewidenta grupy przegląd informacji finansowych komponentu może zostać przeprowadzony zgodnie z niniejszym MSUP. Biegły rewident grupy może także wyszczególnić dodatkowe procedury, które mają uzupełniać pracę wykonaną w związku z przeglądem przeprowadzonym zgodnie z niniejszym MSUP. Gdy biegły rewident przeprowadzający przegląd jest biegłym rewidentem badającym sprawozdanie finansowe jednostki będącej częścią składową, przegląd nie jest przeprowadzany zgodnie z niniejszym MSUP.

Odpowiedzialność kierownika jednostki określona przez przepis prawa lub regulację (Zob. par. 37(e))

A55. Jeżeli w okolicznościach danego zlecenia biegły rewident stwierdzi, że nie ma potrzeby zamieszczania w umowie pewnych warunków zlecenia, biegły rewident jest nadal zobowiązany do uzyskania wymaganej przez niniejszy MSUP pisemnej zgody od kierownika jednostki

i, gdzie jest to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, że potwierdzają oni i rozumieją swoje obowiązki określone przez niniejszy MSUP. W tej pisemnej zgodzie mogą zostać użyte sformułowania stosowane przez przepis prawa lub regulację, jeżeli przepis prawa lub regulacja określa obowiązki kierownika jednostki, które są równoważne w skutkach z tymi opisanymi w niniejszym MSUP.

Przykładowa umowa (Zob. par. 37)

A56. Przykład ilustrujący umowy dla zlecenia przeglądu znajduje się w Załączniku 1 do niniejszego MSUP.

Powtarzające się zlecenia (Zob. par. 38)

A57. Biegły rewident może podjąć decyzję o nie wysyłaniu nowej umowy lub innych pisemnych ustaleń za każdy okres. Jednakże następujące czynniki mogą wskazywać na to, że odpowiednie jest zaktualizowanie warunków zlecenia przeglądu lub przypomnienie kierownikowi jednostki i osobom sprawującym nadzór, jeżeli to odpowiednie, o dotychczasowych warunkach zlecenia:

- jakiegokolwiek oznaki, że kierownik jednostki błędnie rozumie cel i zakres przeglądu,
- wszelkie zaktualizowane lub szczególne warunki zlecenia,
- niedawna zmiana kierownictwa wyższego szczebla jednostki,
- znacząca zmiana struktury właścicielskiej jednostki,
- znacząca zmiana charakteru lub rozmiaru działalności jednostki,
- zmiana wymogów prawnych lub regulacyjnych dotyczących jednostki,
- zmiana mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Akceptacja zmiany warunków zlecenia przeglądu

Prośba o zmianę warunków zlecenia przeglądu (Zob. par. 39)

A58. Prośba jednostki skierowana do biegłego rewidenta dotycząca zmiany warunków zlecenia przeglądu może wynikać z czynników obejmujących:

- zmianę okoliczności wpływających na zapotrzebowanie na usługę,
- niezrozumienie charakteru pierwotnie uzgodnionego przeglądu,
- ograniczenie zakresu przeglądu narzucone przez kierownika jednostki lub spowodowane przez inne okoliczności.

A59. Zmiana okoliczności wpływających na wymagania jednostki lub niezrozumienie dotyczące charakteru pierwotnie zamówionej usługi mogą być uznane za racjonalną podstawę prośby o zmianę warunków zlecenia przeglądu.

A60. Przeciwnie, zmiana może nie być uznana za racjonalną, jeżeli okazuje się, że dotyczy ona informacji, które są niepoprawne, niekompletne lub z innego powodu niezadowolające. Przykładem mogłaby być sytuacja, kiedy biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów dla istotnej pozycji sprawozdania finansowego, a kierownik jednostki prosi go o zmianę zlecenia na zlecenie usługi pokrewnej, aby uniknąć modyfikacji wniosku sformułowanego przez biegłego rewidenta.

Prośba o zmianę rodzaju zlecenia (Zob. par 40)

- A61. Przed uzgodnieniem zmiany usługi przeglądu na inny rodzaj zlecenia lub usługę pokrewną, biegły rewident, który został zaangażowany do przeprowadzenia przeglądu zgodnie z niniejszym MSUP, może potrzebować ocenić, poza sprawami, do których odwołuje się niniejszy MSUP, wszelkie prawne lub umowne konsekwencje tej zmiany.
- A62. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że istnieje racjonalne uzasadnienie dla zmiany zlecenia przeglądu na inny rodzaj zlecenia lub zlecenie usługi pokrewnej, praca wykonana w ramach przeglądu do dnia zmiany może być odpowiednia dla zmienionego zlecenia. Niemniej wymagana do wykonania praca oraz raport, który należy wydać, powinny być odpowiednie dla zmienionego zlecenia. Aby uniknąć dezorientacji czytelnika, raport dotyczący innego zlecenia lub usługi pokrewnej nie powinien odwoływać się do:
- (a) pierwotnego zlecenia przeglądu lub
 - (b) żadnych procedur, które mogły być przeprowadzone w ramach pierwotnego zlecenia przeglądu, za wyjątkiem sytuacji, gdy zlecenie przeglądu zostało zmienione na zlecenie przeprowadzenia uzgodnionych procedur i dlatego odwołanie do przeprowadzonych procedur jest normalnym elementem raportu.

Komunikowanie się z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 42)

- A63. W trakcie zlecenia przeglądu komunikacja biegłego rewidenta z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór przybiera formę:
- (a) zapytań, które biegły rewident kieruje w trakcie przeprowadzania procedur przeglądu oraz
 - (b) innych rodzajów komunikacji w ramach utrzymywania skutecznej dwustronnej komunikacji służącej zrozumieniu pojawiających się kwestii oraz rozwijaniu konstruktywnych roboczych relacji na potrzeby zlecenia.
- A64. Odpowiedni czas komunikowania się będzie różny w zależności od okoliczności zlecenia. Odnośne czynniki obejmują znaczenie i charakter sprawy oraz każde działanie, którego podjęcia oczekuje się od kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór. Na przykład, stosowne może być przekazanie informacji o znaczącej trudności napotkanej podczas przeglądu, tak szybko jak jest to wykonalne, jeśli kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór są w stanie pomóc biegłemu rewidentowi w przezwycięzeniu tej trudności.
- A65. Przepis prawa lub regulacja mogą ograniczać komunikowanie przez biegłego rewidenta określonych kwestii osobom sprawującym nadzór. Na przykład, przepis prawa lub regulacja mogą w szczególności zabraniać komunikowania się lub innych działań, które mogą zaszkodzić śledztwu przeprowadzanemu przez odpowiednie władze z uwagi na faktyczne lub podejrzewane nielegalne działania. W niektórych okolicznościach potencjalny konflikt między zobowiązaniem biegłego rewidenta do zachowania poufności a obowiązkiem przekazania informacji może być złożony. W takich przypadkach biegły rewident może rozważyć zasięgnięcie porady prawnej.

Komunikowanie kwestii dotyczących przeglądu

- A66. Kwestie, które zgodnie z niniejszym MSUP należy zakomunikować kierownikowi jednostki lub osobom sprawującym nadzór, jeżeli jest to odpowiednie, mogą obejmować:
- obowiązki biegłego rewidenta w ramach zlecenia przeglądu, o których mowa w umowie lub w innej odpowiedniej formie pisemnych ustaleń,

- istotne ustalenia z przeglądu, np.:
 - poglądy biegłego rewidenta na temat znaczących jakościowych aspektów praktyki rachunkowości jednostki, w tym polityk rachunkowości, szacunków księgowych i ujawnień w sprawozdaniu finansowym,
 - istotne ustalenia wynikające z przeprowadzenia procedur, w tym sytuacji, w których biegły rewident rozważał przeprowadzenie dodatkowych procedur, koniecznych zgodnie z niniejszym MSUP. Biegły rewident może potrzebować potwierdzenia, że osoby sprawujące nadzór w ten sam sposób rozumieją fakty i okoliczności mające znaczenie dla określonych transakcji lub zdarzeń,
 - pojawiające się kwestie, które mogą prowadzić do modyfikacji wniosku biegłego rewidenta,
 - znaczące trudności, o ile wystąpiły, napotkane w trakcie przeglądu, np. niedostępność oczekiwanych informacji, nieoczekiwana niemożność uzyskania dowodów, które biegły rewident uważa za niezbędne dla przeglądu lub ograniczenia narzucone na biegłego rewidenta przez kierownika jednostki. W niektórych okolicznościach takie trudności mogą stanowić ograniczenie zakresu, które jeśli nie zostanie odpowiednio potraktowane przez kierownika jednostki lub osoby sprawujące nadzór, może prowadzić do modyfikacji wniosku biegłego rewidenta lub do wycofania się biegłego rewidenta z realizacji zlecenia w pewnych okolicznościach.

A67. W niektórych jednostkach różne osoby są odpowiedzialne za zarządzanie i nadzór nad jednostką. W takich okolicznościach, na kierowniku jednostki może spoczywać odpowiedzialność za informowanie osób sprawujących nadzór o kwestiach znaczących dla pełnienia nadzoru. Komunikowanie przez kierownika jednostki osobom sprawującym nadzór kwestii, które zobowiązany jest zakomunikować biegły rewident, nie zwalnia biegłego rewidenta z odpowiedzialności za ich zakomunikowanie także osobom sprawującym nadzór. Jednakże komunikowanie tych kwestii przez kierownika jednostki może wpływać na formę lub termin komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór.

Komunikowanie się ze stronami trzecimi

A68. W niektórych systemach prawnych biegły rewident może być na mocy przepisu prawa lub regulacji zobowiązany np. do:

- poinformowania organu regulacyjnego lub organu odpowiedzialnego za egzekwowanie przepisów prawa o określonych kwestiach komunikowanych osobom sprawującym nadzór. Na przykład, w niektórych systemach prawnych biegły rewident ma obowiązek informowania władz o zniekształceniach w przypadku, gdy kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór nie podjęły działań naprawczych,
- dostarczenia odpowiednim organom regulacyjnym lub finansującym kopii określonych raportów przygotowanych dla osób sprawujących nadzór lub, w niektórych przypadkach, uczynienie takich raportów publicznie dostępnymi.

A69. Z wyjątkiem przypadku, kiedy prawo lub regulacja wymaga dostarczenia stronie trzeciej kopii pisemnej komunikacji z osobami sprawującymi nadzór, biegły rewident może być zobowiązany do uzyskania wcześniejszej zgody kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór, zanim będzie mógł to uczynić.

Wykonanie zlecenia

Istotność przy przeglądzie sprawozdań finansowych (Zob. par. 43)

A70. Rozważania biegłego rewidenta dotyczące istotności są dokonywane w ramach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej omawiają koncepcję istotności w ramach sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych. Mimo, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą omawiać istotność w różny sposób, generalnie wyjaśniają, że:

- zniekształcenia, w tym pominięcia, uznaje się za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych,
- osądy dotyczące istotności dokonywane są w świetle towarzyszących okoliczności i wpływają na nie wielkość lub rodzaj zniekształcenia bądź połączenie ich obydwu oraz
- osądy dotyczące kwestii, które są istotne dla użytkowników sprawozdań finansowych opierają się na rozważeniu powszechnych potrzeb informacyjnych użytkowników traktowanych jako grupa. Możliwy wpływ zniekształceń na określonych pojedynczych użytkowników, których potrzeby mogą znacznie się różnić, nie jest rozważany.

A71. Jeżeli w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej występuje omówienie koncepcji istotności, to stanowi to punkt odniesienia dla biegłego rewidenta przy ustalaniu istotności dla przeglądu. Jeżeli nie występuje, to wcześniejsze rozważania stanowią dla biegłego rewidenta taki punkt odniesienia.

A72. Określenie istotności przez biegłego rewidenta jest kwestią zawodowego osądu i ma na nią wpływ postrzeganie przez biegłego rewidenta potrzeb zamierzonych użytkowników sprawozdań finansowych. W tym kontekście racjonalne dla biegłego rewidenta jest założenie, że użytkownicy:

- mają racjonalną wiedzę o działalności gospodarczej i ekonomicznej oraz rachunkowości, a także gotowość przyswajania informacji ze sprawozdań finansowych z racjonalną skrupulatnością,
- rozumieją, że sprawozdania finansowe są sporządzane, prezentowane i przeglądane do pewnych poziomów istotności,
- rozpoznają nieodłączną niepewność dotyczącą wyceny wartości opartych na wykorzystaniu szacunków, osądu i rozważeniu przyszłych zdarzeń oraz
- podejmują decyzje racjonalne ekonomicznie na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych.

Ponadto, możliwy wpływ zniekształceń na określonych użytkowników, których potrzeby informacyjne mogą się znacząco różnić, nie jest zazwyczaj rozważany, chyba że zlecenie przeglądu dotyczy sprawozdania finansowego, które w zamierzeniu ma spełnić specyficzne potrzeby określonych użytkowników.

A73. Osąd biegłego rewidenta dotyczący tego, co jest istotne w związku ze sprawozdaniem finansowym jako całością jest taki sam bez względu na poziom pewności uzyskany przez biegłego rewidenta jako podstawa dla sformułowania wniosku na temat sprawozdania finansowego.

Weryfikacja istotności (Zob. par. 44)

A74. Wyznaczona przez biegłego rewidenta istotność dla sprawozdania finansowego jako całości może wymagać weryfikacji w trakcie zlecenia w wyniku:

- zmian okoliczności, które nastąpiły podczas przeglądu (np. podjęcie decyzji o zbyciu głównej części działalności gospodarczej jednostki),
- nowych informacji lub zmiany rozumienia przez biegłego rewidenta jednostki oraz jej otoczenia w wyniku przeprowadzenia procedur przeglądu zgodnie z niniejszym MSUP (np. jeżeli w trakcie przeglądu okazuje się, że rzeczywiste wyniki finansowe prawdopodobnie są znacząco różne od przewidywanych na koniec roku wyników finansowych, które zostały początkowo wykorzystane do określenia istotności dla sprawozdania finansowego jako całości).

Zrozumienie jednostki przez biegłego rewidenta (Zob. par. 45-46)

A75. Biegły rewident wykorzystuje zawodowy osąd do ustalenia zakresu zrozumienia jednostki i jej otoczenia wymaganego do przeprowadzenia przeglądu sprawozdania finansowego jednostki zgodnie z niniejszym MSUP. Pierwszą kwestią, jaką rozważa biegły rewident jest to, czy uzyskane zrozumienie jest wystarczające, aby osiągnąć cele biegłego rewidenta związane ze zleceniem. Wnikliwość i rozległość ogólnego zrozumienia osiągniętego przez biegłego rewidenta są mniejsze niż posiadane przez kierownika jednostki.

A76. Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia jest ciągłym dynamicznym procesem gromadzenia, aktualizowania i analizowania informacji w trakcie zlecenia przeglądu. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie jednostki i wykorzystuje to zrozumienie interaktywnie w trakcie przeprowadzania zlecenia i aktualizuje je, jak tylko zachodzą zmiany w uwarunkowaniach i okolicznościach. Wstępne procedury akceptacji i kontynuacji zlecenia w momencie rozpoczynania zlecenia przeglądu są oparte na wstępnym zrozumieniu jednostki i okoliczności zlecenia przez biegłego rewidenta. W przypadku kontynuacji relacji z klientem, zrozumienie jednostki przez biegłego rewidenta opiera się na wiedzy uzyskanej ze wcześniejszych zleceń wykonywanych przez biegłego rewidenta w związku ze sprawozdaniami finansowymi i innymi informacjami finansowymi jednostki.

A77. Zrozumienie jednostki stanowi punkt odniesienia, w ramach którego biegły rewident planuje i przeprowadza przegląd oraz dokonuje zawodowego osądu podczas zlecenia. W szczególności, zrozumienie jednostki powinno być dla biegłego rewidenta wystarczające, aby był on w stanie zidentyfikować obszary w sprawozdaniu finansowym, gdzie istotne zniekształcenia prawdopodobnie mogą się pojawić, aby uzasadnić podejście biegłego rewidenta do projektowania i przeprowadzania procedur odpowiadających tym obszarom.

A78. W trakcie uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, biegły rewident może także rozważyć:

- czy jednostka jest częścią składową grupy lub jednostką stowarzyszoną innej jednostki,
- złożoność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- obowiązki lub wymogi sprawozdawczości finansowej jednostki oraz to, czy takie obowiązki lub wymogi wynikają z mającego zastosowanie przepisu prawa lub regulacji lub z kontekstu dobrowolnych ustaleń w zakresie sprawozdawczości finansowej określonych w ramach sformalizowanych umów dotyczących nadzoru lub wywiązania się z odpowiedzialności, np. na podstawie umownych ustaleń ze stronami trzecimi,

- odnośne przepisy prawa i regulacje, które uznaje się zasadniczo za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, takie jak przepisy prawa i regulacje dotyczące podatków i świadczeń emerytalnych,
- poziom rozwoju struktury zarządczej i nadzorczej jednostki odnośnie do zarządzania i sprawowania nadzoru nad dokumentacją księgową oraz systemami sprawozdawczości finansowej jednostki, które leżą u podstaw sporządzania sprawozdań finansowych. Mniejsze jednostki często mają mniejszą liczbę pracowników, co może wpływać na sposób sprawowania nadzoru przez kierownika jednostki. Na przykład podział obowiązków może nie być wykonalny. Jednakże w małych jednostkach zarządzanych przez właściciela, zarządzający właściciel może być w stanie bardziej skutecznie sprawować nadzór niż w przypadku większej jednostki. Taki nadzór może rekompensować generalnie bardziej ograniczone możliwości podziału obowiązków,
- „przykład idący z góry” oraz środowisko kontroli jednostki, przez które jednostka reaguje na ryzyka dotyczące sprawozdawczości finansowej oraz przestrzegania obowiązków sprawozdawczych jednostki,
- poziom rozwoju i złożoności systemów rachunkowości finansowej i sprawozdawczości jednostki oraz powiązanych kontroli, za pomocą których jest zachowywana ewidencja księgowa jednostki i powiązane informacje,
- procedury jednostki dotyczące ewidencji, klasyfikacji i sumowania transakcji, gromadzenia informacji w celu zamieszczenia w sprawozdaniach finansowych i powiązanych ujawnieniach,
- rodzaje kwestii wymagających korekt księgowych w sprawozdaniach finansowych jednostki za wcześniejsze okresy.

Projektowanie i przeprowadzanie procedur (Zob. par. 47, 55)

A79. Na zaplanowany rodzaj, rozłożenie w czasie oraz zakres procedur, które biegły rewident uznaje za konieczne, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody jako podstawę dla wniosku na temat sprawozdania finansowego jako całości, wpływają:

- (a) wymogi niniejszego MSUP oraz
- (b) wymogi określone przez mający zastosowanie przepis prawa lub regulację, w tym dodatkowe wymogi sprawozdawcze zawarte w obowiązujących przepisach prawa lub regulacjach.

A80. Gdy biegły rewident został zaangażowany do wykonania przeglądu sprawozdania finansowego grupy, planowany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur przeglądu są nakierowane na osiągnięcie celów biegłego rewidenta dotyczących zlecenia przeglądu, określonych w niniejszym MSUP, lecz w kontekście sprawozdania finansowego grupy.

A81. Wymogi niniejszego MSUP, związane z projektowaniem i dokonywaniem zapytań i procedur analitycznych oraz procedur odnoszących się do konkretnych okoliczności, są zaprojektowane tak, aby umożliwić biegłemu rewidentowi osiągnięcie celów wyszczególnionych w niniejszym MSUP. Okoliczności zleceń przeglądu różnią się znacząco i, w związku z tym, mogą istnieć okoliczności, gdy biegły rewident może uznać za efektywne lub skuteczne zaprojektowanie i przeprowadzenie innych procedur. Na przykład, jeżeli w trakcie uzyskiwania zrozumienia jednostki biegły rewident dowiadyuje się o znaczącej umowie, biegły rewident może wybrać przeczytanie umowy.

A82. Fakt, że biegły rewident może uznać za konieczne przeprowadzenie innych procedur nie zmienia celu biegłego rewidenta, jakim jest uzyskanie ograniczonej pewności dotyczącej sprawozdania finansowego jako całości.

Istotne lub nadzwyczajne transakcje

A83. Biegły rewident może rozważyć przegląd dowodów i zapisów księgowych w celu identyfikacji istotnych lub nadzwyczajnych transakcji, które mogą wymagać szczególnej uwagi w trakcie przeglądu.

Zapytania (Zob. par. 46-48)

A84. W trakcie przeglądu zapytania uwzględniają poszukiwanie informacji u kierownika jednostki oraz innych osób z jednostki, których uzyskanie biegły rewident uważa za odpowiednie w okolicznościach zlecenia. Biegły rewident może także rozszerzyć zapytania w celu uzyskania danych niefinansowych, jeżeli jest to odpowiednie. Ocena odpowiedzi udzielonych przez kierownika jednostki stanowi integralną część procesu kierowania zapytań.

A85. W zależności od okoliczności zlecenia, zapytania mogą także uwzględniać zapytania o:

- działania podjęte na posiedzeniach właścicieli, osób sprawujących nadzór i komitetów złożonych z tych osób oraz, o ile miały miejsce, przebieg innych posiedzeń, które wywierają wpływ na informacje i ujawnienia zawarte w sprawozdaniu finansowym,
- korespondencję, którą jednostka otrzymała lub spodziewa się otrzymać od organów regulacyjnych,
- kwestie wynikłe w trakcie stosowania innych procedur. Kierując dalsze zapytania związane ze zidentyfikowanymi niespójnościami, biegły rewident rozważa racjonalność i spójność odpowiedzi kierownika jednostki w świetle wyników uzyskanych z innych procedur oraz wiedzy biegłego rewidenta i zrozumienia jednostki i branży, w której prowadzi ona swoją działalność.

A86. Dowody uzyskane poprzez kierowanie zapytań są często głównym źródłem dowodów dotyczących zamiarów kierownika jednostki. Jednakże dostępne informacje potwierdzające zamiary kierownictwa mogą być ograniczone. W takim przypadku zrozumienie przeszłości kierownika jednostki w zakresie wprowadzania w życie jego wyrażonych wcześniej zamiarów, wyrażanych przez kierownika jednostki powodów wyboru określonego kierunku działań oraz zdolności kierownika jednostki do realizowania określonego kierunku działań może dostarczać odpowiednich informacji potwierdzających dowody uzyskane poprzez kierowanie zapytań. Zastosowanie zawodowego sceptycyzmu przy ocenie odpowiedzi udzielonych przez kierownika jednostki jest ważne, aby umożliwić biegłemu rewidentowi ocenę, czy istnieją jakiegokolwiek kwestie, które mogłyby spowodować u biegłego rewidenta przekonanie, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone.

A87. Przeprowadzanie procedur polegających na kierowaniu zapytań pomaga biegłemu rewidentowi także w uzyskiwaniu lub aktualizowaniu przez biegłego rewidenta zrozumienia jednostki i jej otoczenia, aby był on w stanie zidentyfikować obszary, gdzie prawdopodobnie mogą pojawić się istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym.

Zapytania o zdolność jednostki do kontynuacji działalności (Zob. par. 48(f))

A87a. Biegły rewident może mieć dodatkowe obowiązki w świetle przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych, odnoszące się do naruszenia przez jednostkę

przepisów prawa i regulacji, włączając oszustwo, które mogą różnić się od lub wykraczać poza niniejszy i inne MSUP, takie jak:

- (a) reagowanie na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie przepisów prawa i regulacji, włączając wymogi dotyczące szczególnej komunikacji z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór oraz rozważenie, czy potrzebne jest dalsze działanie;**
- (b) przekazywanie informacji o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji biegłemu rewidentowi na przykład kluczowemu biegłemu rewidentowi grupy¹¹ oraz**
- (c) wymogi dokumentacyjne dotyczące zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.**

Wypełnianie dodatkowych obowiązków może dostarczyć dalszych informacji, które mają znaczenie dla pracy biegłego rewidenta, zgodnie z niniejszym i innymi MSUP (na przykład dotyczących oceny uczciwości kierownictwa lub gdzie to stosowne osób sprawujących nadzór).

A88. W mniejszych jednostkach kierownik jednostki może często nie mieć przygotowanej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, ale zamiennie może polegać na znajomości działalności gospodarczej oraz przewidywanych perspektywach na przyszłość. W takich okolicznościach może być odpowiednie omówienie średnio- i długookresowych perspektyw oraz finansowania jednostki z kierownikiem jednostki, w tym rozważenie, czy twierdzenia kierownika jednostki nie są niespójne ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta.

Procedury analityczne (Zob. par. 46-47, 49)

A89. W trakcie przeglądu sprawozdania finansowego przeprowadzanie procedur analitycznych pomaga biegłemu rewidentowi:

- w uzyskiwaniu lub aktualizowaniu zrozumienia jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta, w tym umożliwieniu identyfikacji obszarów, gdzie prawdopodobnie mogą pojawić się istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym,
- w identyfikacji niespójności lub odchyień od oczekiwanych trendów, wartości lub norm w sprawozdaniu finansowym, takich jak poziom dopasowania sprawozdania finansowego do kluczowych danych, w tym kluczowych wskaźników działalności,
- w dostarczeniu dowodów o charakterze potwierdzającym, powiązanych z już przeprowadzonymi innymi zapytaniami lub procedurami analitycznymi,
- we wsparciu w formie dodatkowych procedur, gdy biegły rewident dowiadyuje się o kwestii (kwestiach), które kazałyby sądzić, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone. Przykładem takiej dodatkowej procedury jest analiza porównawcza wartości miesięcznych przychodów i kosztów w podziale na centra generowania zysków, oddziały lub inne części składowe jednostki, mająca dostarczyć dowodów dotyczących informacji finansowych zawartych w poszczególnych pozycjach lub ujawnieniach zawartych w sprawozdaniu finansowym.

A90. Do przeprowadzenia procedur analitycznych mogą być zastosowane różne metody. Zakres tych metod sięga od przeprowadzania prostych porównań po przeprowadzanie złożonych analiz wykorzystujących metody statystyczne. Biegły rewident może np. zastosować procedury

¹¹ Patrz, na przykład, Sekcje od 225.44 do 225.48 Kodeksu IESBA.

analityczne, aby ocenić informacje finansowe, na podstawie których sporządzono sprawozdanie finansowe, poprzez analizę wiarygodnych powiązań pomiędzy danymi o charakterze zarówno finansowym, jak i niefinansowym oraz poprzez ocenę uzyskanych wyników pod kątem ich spójności z oczekiwanymi wartościami w celu identyfikacji powiązań i poszczególnych pozycji, które wydają się być nietypowe lub różnią się od oczekiwanych trendów lub wartości. Biegły rewident porównuje ujęte kwoty lub wskaźniki opracowane na podstawie ujętych wartości z oczekiwaniami biegłego rewidenta wypracowanymi na podstawie informacji uzyskanych z odpowiednich źródeł. Przykłady źródeł informacji, z których biegły rewident często korzysta w związku z wypracowaniem swoich oczekiwań, zależnie od okoliczności zlecenia, obejmują:

- informacje finansowe za porównywalny wcześniejszy okres(-y), z uwzględnieniem znanych zmian,
- informacje na temat oczekiwanych wyników operacyjnych i finansowych, takie jak budżety lub prognozy, w tym ekstrapolacje danych śródrocznych na dane roczne,
- powiązania między elementami informacji finansowej w ciągu okresu,
- informacje na temat branży, w której działa jednostka, takie jak informacje o marży brutto lub porównanie wskaźnika sprzedaży jednostki do należności ze średnimi wynikami w branży lub z wynikami innych jednostek porównywalnych pod względem wielkości z tej samej branży,
- powiązania informacji finansowych z odnośnymi informacjami niefinansowymi, takie jak stosunek kosztów wynagrodzeń do liczby pracowników.

A91. Rozważania biegłego rewidenta czy dane, które zostaną wykorzystane do procedur analitycznych są zadawalające ze względu na zamierzony cel(-e) tych procedur, opierają się na zrozumieniu przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia oraz są uzależnione od rodzaju i źródła danych oraz okoliczności, w jakich te dane zostały uzyskane. Następujące rozważania mogą być odpowiednie:

- źródło dostępnych informacji, np. informacje mogą być bardziej wiarygodne, jeżeli są uzyskiwane z niezależnych źródeł spoza jednostki,
- porównywalność dostępnych informacji, np. ogólne dane branżowe mogą wymagać uzupełnienia lub skorygowania, aby były porównywalne z danymi jednostki, która produkuje i sprzedaje wyspecjalizowane produkty,
- rodzaj i odpowiedniość dostępnych informacji, np. czy budżety jednostki są ustalane jako wyniki, których należy oczekiwać, czy raczej cele, które należy osiągnąć oraz
- wiedza i fachowość w zakresie sporządzania informacji oraz powiązane kontrole zaprojektowane, aby zapewnić ich kompletność, dokładność i ważność. Takie kontrole mogą obejmować np. kontrole nad sporządzaniem, przeglądem i zachowaniem informacji budżetowych.

Procedury odnoszące się do konkretnych okoliczności

Oszustwo i nieprzestrzeganie przepisów prawa lub regulacji (Zob. par. 52(d))

Oszustwo i naruszenie przepisów prawa i regulacji (Zob. par. 52(a) i (d))

Komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór

A91a. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o określonych sprawach kierownictwa jednostki i osoby sprawując nadzór. Przepis prawa lub regulacja mogą w szczególności zabraniać informowania lub podejmowania innych działań, które mogą oddziaływać na dochodzenie prowadzone przez odpowiednie organy poprzez faktyczne lub podejrzewane bezprawne działanie włączając ostrzeżenie jednostki, na przykład, gdy od biegłego rewidenta wymaga się poinformowania odpowiedniego organu o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji zgodnie z przepisami dotyczącymi prania brudnych pieniędzy. W takich okolicznościach, sprawy rozważane przez biegłego rewidenta mogą być skomplikowane i biegły rewident może uznać za odpowiednie skorzystanie z porady prawnej.

Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki

~~A92. Zgodnie z niniejszym MSUP, jeżeli biegły rewident zidentyfikował lub podejrzewa oszustwo lub nielegalne działania, biegły rewident jest zobowiązany ustalić, czy spoczywa na nim obowiązek zgłoszenia wystąpienia lub podejrzenia oszustwa stronie spoza jednostki. Mimo, że zawodowe zobowiązanie biegłego rewidenta do zachowania poufności informacji dotyczących klienta może wykluczać tego rodzaju informowanie, to obowiązek prawny biegłego rewidenta może w pewnych okolicznościach uchylać zobowiązanie do zachowania poufności.~~

~~Zdarzenia lub warunki, które mogą budzić wątpliwości co do stosowania założenia kontynuacji działalności w sprawozdaniu finansowym (Zob. par. 54)~~

A92. Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki może być wymagane lub odpowiednie w danych okolicznościach, ponieważ:

- (a) przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne wymagają od biegłego rewidenta poinformowania o nich,
- (b) biegły rewident uznał, że poinformowanie o nich jest właściwym działaniem, jako odpowiedź na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi (patrz paragraf A92a) lub
- (c) przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne zapewniają biegłemu rewidentowi uprawnienie do takiego działania (patrz paragraf A92b).

A92a. W niektórych przypadkach, odpowiednie wymogi etyczne mogą wymagać, aby biegły rewident zawiadomił lub rozważył, czy przekazanie informacji o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniemu organowi spoza jednostki jest odpowiednim działaniem w danych okolicznościach. Przykładowo, Kodeks IESBA wymaga od biegłego rewidenta podjęcia kroków w odpowiedzi na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie przepisów prawa i regulacji i rozważenia, czy potrzebne jest dalsze działanie, które może obejmować poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki¹². Kodeks IESBA wyjaśnia, że takie informowanie nie będzie uznane za złamanie tajemnicy zawodowej zgodnie z Kodeksem IESBA¹³.

A92b. Nawet, jeśli przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne nie zawierają wymogów dotyczących informowania o zidentyfikowanym lub podejrzewanym

¹² Patrz, na przykład Sekcje 225.51-225.52 Kodeksu IESBA.

¹³ Patrz, na przykład Sekcja 140.7 oraz Sekcja 225.53 Kodeksu IESBA.

naruszeniu, mogą wskazywać uprawnienie biegłego rewidenta do informowania o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki.

A92c. W innych okolicznościach, informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki może być uniemożliwione obowiązkiem zachowania przez biegłego rewidenta tajemnicy zawodowej, wynikającym z przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych.

A92d. Rozstrzygnięcie wymagane przez paragraf 52(d) może obejmować skomplikowane rozważania i zawodowe osądy. Odpowiednio, biegły rewident może rozważyć wewnętrzne konsultacje (na przykład w ramach firmy lub sieci firm) lub na zasadach poufności z organem regulacyjnym lub zawodowym (chyba, że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, lub spowoduje złamanie tajemnicy zawodowej). Biegły rewident może również rozważyć uzyskanie porady prawnej, aby poznać możliwości, jakie posiada oraz zawodowe lub prawne skutki przyjęcia określonego sposobu postępowania.

A93. Lista czynników zamieszczona poniżej podaje przykłady zdarzeń lub warunków, które pojedynczo lub łącznie mogą nasuwać poważne wątpliwości co do założenia kontynuacji działalności. Lista ta nie zawiera wszystkich przypadków, a wystąpienie jednej lub większej liczby pozycji nie zawsze oznacza, że istnieje niepewność co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Czynniki finansowe

- ujemne aktywa netto lub ujemny kapitał obrotowy,
- zbliżający się termin wymagalności zadłużenia terminowego przy braku realistycznych perspektyw jego prolongaty lub spłaty, bądź nadmierne poleganie na zadłużeniu krótkoterminowym w celu finansowania aktywów długoterminowych,
- przesłanki wskazujące na wycofanie finansowego wsparcia przez wierzycieli,
- ujemne przepływy pieniężne z działalności operacyjnej wykazywane w historycznych lub prognozowanych sprawozdaniach finansowych,
- niekorzystne kluczowe wskaźniki finansowe,
- znaczące straty operacyjne lub znacząca utrata wartości aktywów wykorzystywanych do generowania przepływów pieniężnych,
- zaległości w wypłatach lub wstrzymanie dywidend,
- brak zdolności terminowego regulowania zobowiązań,
- brak zdolności dotrzymania warunków umowy kredytowej,
- zmiana trybu rozliczeń z dostawcami z kredytu kupieckiego na gotówkową płatność z tytułu dostaw,
- brak zdolności uzyskania finansowania niezbędnych prac rozwojowych nad nowym produktem lub innych niezbędnych inwestycji.

Czynniki operacyjne

- zamiary kierownika jednostki dotyczące likwidacji jednostki lub zaniechania działalności,
- utrata kluczowego personelu kierowniczego i brak następców,

- utrata głównego rynku, kluczowego(-ych) klienta(-ów), umowy franchisingowej, licencji lub głównego(-ych) dostawcy(-ów),
- trudności związane z siłą roboczą,
- niedobory ważnych surowców,
- zagrożenie ze strony odnoszącego duże sukcesy konkurenta.

Pozostałe czynniki

- nieprzestrzeganie wymogów dotyczących kapitałów lub innych wymogów ustawowych,
- toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe lub regulacyjne, które w przypadku zakończenia sukcesem spowodowałyby powstanie roszczeń, których jednostka prawdopodobnie nie byłaby w stanie zaspokoić,
- zmiany przepisu prawa lub regulacji lub polityki rządu, po których oczekuje się negatywnego wpływu na jednostkę,
- brak ubezpieczenia lub niedoubezpieczenie skutków katastrof, gdy się zdarzają.

Znaczenie takich zdarzeń lub warunków często może zostać złagodzone przez inne czynniki, np. skutki niezdolności jednostki do normalnego regulowania swoich zobowiązań mogą zostać złagodzone przez plany kierownika jednostki, aby utrzymać odpowiednie przepływy pieniężne innymi sposobami, takimi jak sprzedaż aktywów, zmiana terminów spłaty kredytów lub pozyskanie dodatkowego kapitału. Podobnie, utrata głównego dostawcy może zostać złagodzona dzięki dostępności odpowiedniego alternatywnego źródła dostaw.

Uzgadnianie sprawozdania finansowego ze stanowiącymi jego podstawę zapisami i dowodami księgowymi (Zob. par. 56)

A94. Biegły rewident zwykle uzyskuje dowody, że sprawozdanie finansowe jest zgodne lub uzgadnia się ze stanowiącymi jego podstawę zapisami i dowodami księgowymi przez odnajdowanie kwot i sald ze sprawozdania finansowego w odpowiednich zapisach i dowodach księgowych, takich jak księga główna, zbiorcze zestawienie zapisów lub zestawienie, które odzwierciedla zgodność lub uzgodnienie kwot zawartych w sprawozdaniu finansowym ze stanowiącymi jego podstawę zapisami księgowymi (takie jak zestawienie obrotów i sald).

Przeprowadzanie dodatkowych procedur (Zob. par. 57)

A95. Zgodnie z niniejszym MSUP dodatkowe procedury są wymagane, jeżeli biegły rewident dowiadyje się o kwestiach, które każą biegłemu rewidentowi sądzić, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone.

A96. Reakcja biegłego rewidenta w ramach podjęcia się dodatkowych procedur odnośnie do pozycji w sprawozdaniu finansowym, która w przekonaniu biegłego rewidenta może być istotnie zniekształcona, będzie różna w zależności od okoliczności i jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta.

A97. Na osąd biegłego rewidenta dotyczący rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dodatkowych procedur niezbędnych, aby uzyskać dowody albo do stwierdzenia, że istotne zniekształcenia są nieprawdopodobne, albo do określenia, że istotne zniekształcenia istnieją, wpływają:

- informacje uzyskane z oceny przez biegłego rewidenta wyników już przeprowadzonych procedur,

- zaktualizowane zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia uzyskane w trakcie trwania zlecenia oraz
 - pogląd biegłego rewidenta co do tego, czy dowody konieczne do odniesienia się do kwestii, która powoduje przekonanie biegłego rewidenta, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone, są przekonujące.
- A98. Dodatkowe procedury skupiają się na uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów, aby umożliwić biegłemu rewidentowi sformułowanie wniosku na temat kwestii, które biegły rewident uważa za mogące powodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego. Procedurami mogą być:
- dodatkowe zapytania lub procedury analityczne, np. przeprowadzone z większą szczegółowością lub skupiające się na zagrożonych zniekształceniem pozycjach (tj. kwotach i ujawnieniach dotyczących zagrożonych zniekształceniem kont lub transakcji odzwierciedlonych w sprawozdaniu finansowym) lub
 - inne rodzaje procedur, na przykład testy szczegółowe wiarygodności lub potwierdzenia zewnętrzne.
- A99. Poniższy przykład ilustruje ocenę biegłego rewidenta konieczności przeprowadzenia dodatkowych procedur oraz reakcję biegłego rewidenta, gdy biegły rewident jest przekonany, że dodatkowe procedury są konieczne:
- w trakcie kierowania zapytań i przeprowadzania procedur analitycznych na potrzeby przeglądu, analiza należności przez biegłego rewidenta wskazuje na istotną kwotę należności przeterminowanych, dla których nie utworzono odpisu aktualizującego na należności nieściągalne lub wątpliwe;
 - daje to biegłemu rewidentowi podstawę, aby sądzić, że saldo należności w sprawozdaniu finansowym może być istotnie zniekształcone. Biegły rewident kieruje następnie zapytanie do kierownika jednostki, czy istnieją nieściągalne należności, które należałoby wykazać jako takie, które utraciły wartość;
 - zależnie od odpowiedzi kierownika jednostki, ocena przez biegłego rewidenta odpowiedzi może:
 - (a) umożliwić biegłemu rewidentowi stwierdzenie, że jest mało prawdopodobne, aby saldo należności było istotnie zniekształcone. W tej sytuacji żadne dodatkowe procedury nie są wymagane,
 - b) umożliwić biegłemu rewidentowi określenie, że kwestia ta powoduje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego. Żadne dodatkowe procedury nie są wymagane, a biegły rewident sformułowałby wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość jest istotnie zniekształcone,
 - (c) prowadzić biegłego rewidenta do utrzymania przekonania, że saldo należności prawdopodobnie jest istotnie zniekształcone, jednak nie dostarczać biegłemu rewidentowi wystarczających i odpowiednich dowodów, aby określić, że są one faktycznie zniekształcone.

W tej sytuacji biegły rewident jest zobowiązany przeprowadzić dodatkowe procedury, np. poprosić kierownika jednostki o analizę kwot otrzymanych po dniu bilansowym dla tych kont, aby zidentyfikować należności nieściągalne. Ocena

wyników dodatkowych procedur może umożliwić biegłemu rewidentowi dojście do opisanych powyżej odpowiedzi (a) lub (b). Jeżeli nie, biegły rewident jest zobowiązany:

- (i) kontynuować przeprowadzanie dodatkowych procedur, dopóki biegły rewident nie osiągnie odpowiedzi (a) lub (b) powyżej lub
- (ii) jeżeli biegły rewident nie jest w stanie albo stwierdzić, że nie jest prawdopodobne, aby dana kwestia powodowała istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego jako całości albo ustalić, że dana kwestia powoduje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego jako całości, wówczas zachodzi ograniczenie zakresu i biegły rewident nie jest w stanie sformułować niezmodyfikowanego wniosku na temat sprawozdania finansowego.

Pismne oświadczenia (Zob. par. 61-63)

A100. Pismne oświadczenia są ważnym źródłem dowodów w trakcie przeglądu. Jeżeli kierownik jednostki modyfikuje lub nie dostarcza żądanych pisemnych oświadczeń, może to ostrzec biegłego rewidenta o możliwości wystąpienia jednej lub wielu znaczących kwestii. Ponadto, prośba o pisemne, a nie ustne oświadczenia w wielu przypadkach może skłonić kierownika jednostki do rozważenia takich kwestii bardziej wnikliwie, przez co podwyższy się jakość oświadczeń.

A101. Jako uzupełnienie pisemnych oświadczeń wymaganych przez niniejszy MSUP biegły rewident może uznać za potrzebne żądanie innych pisemnych oświadczeń dotyczących sprawozdania finansowego. Mogą one być konieczne, np. aby skompletować dowody biegłego rewidenta odnośnie do określonych pozycji lub ujawnień odzwierciedlonych w sprawozdaniu finansowym, gdy biegły rewident uważa takie oświadczenia za ważne dla sformułowania zmodyfikowanego lub niezmodyfikowanego wniosku na temat sprawozdania finansowego.

A102. W niektórych przypadkach kierownik jednostki może zamieścić w pisemnych oświadczeniach sformułowania zawierające zastrzeżenie, że oświadczenia zostały złożone zgodnie z najlepszą wiedzą i przekonaniem kierownika jednostki. Uzasadnione jest, aby biegły rewident zaakceptował takie sformułowania, o ile jest przekonany, że oświadczenia składają osoby z odpowiednim zakresem odpowiedzialności i posiadające wiedzę na temat kwestii objętych oświadczeniami.

Ocena dowodów uzyskanych w wyniku przeprowadzonych procedur (Zob. par. 66-68)

A103. W pewnych okolicznościach biegły rewident może nie uzyskać dowodów, jakie biegły rewident spodziewał się uzyskać przez zaprojektowanie przede wszystkich zapytań i procedur analitycznych oraz procedur odnoszących się do konkretnych okoliczności. W takich okolicznościach biegły rewident uznaje, że dowody uzyskane z przeprowadzonych procedur nie są wystarczające i odpowiednie, aby był on w stanie sformułować wniosek na temat sprawozdania finansowego. Biegły rewident może:

- rozszerzyć wykonywaną pracę lub
- przeprowadzić inne procedury uznane przez biegłego rewidenta za konieczne w danych okolicznościach.

Gdy żadne z powyższych nie jest wykonalne w danych okolicznościach, biegły rewident nie będzie w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, aby być w stanie

sformułować wniosek i zgodnie z niniejszym MSUP jest zobowiązany ustalić wpływ na raport biegłego rewidenta lub na możliwość zakończenia zlecenia przez biegłego rewidenta w sytuacji, np. gdy członek zarządu jest niedostępny w czasie przeglądu, aby udzielić odpowiedzi na zapytania biegłego rewidenta na temat znaczących kwestii. Taka sytuacja może się pojawić, nawet jeżeli biegły rewident nie dowiedział się o żadnej(-ych) kwestii(-ach), która(-e) kazałaby(-yby) sądzić biegłemu rewidentowi, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone, do czego odnosi się paragraf 57.

Ograniczenia zakresu

A104. Niemożność przeprowadzenia określonej procedury nie stanowi ograniczenia zakresu przeglądu, jeżeli biegły rewident jest w stanie uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody poprzez przeprowadzenie innych procedur.

A105. Ograniczenia zakresu przeglądu narzucone przez kierownika jednostki mogą mieć inne konsekwencje dla przeglądu, takie jak wpływ na rozważania biegłego rewidenta dotyczące obszarów, gdzie sprawozdanie finansowe prawdopodobnie może być istotnie zniekształcone oraz na kontynuację zlecenia.

Formułowanie wniosku biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego

Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (Zob. par.69(a))

A106. Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w sprawozdaniu finansowym jest ważny, ponieważ informuje on użytkowników sprawozdania finansowego o ramowych założeniach, na których opiera się sprawozdanie finansowe. Jeżeli sprawozdanie finansowe jest sprawozdaniem finansowym specjalnego przeznaczenia, może być ono sporządzone na podstawie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej specjalnego przeznaczenia, które są dostępne wyłącznie dla strony zlecającej oraz biegłego rewidenta. Opis zastosowanych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej specjalnego przeznaczenia jest ważny, gdyż sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia może nie być odpowiednie do wykorzystania w innym celu aniżeli zamierzony cel określony w sprawozdaniu finansowym specjalnego przeznaczenia.

A107. Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, który zawiera nieprecyzyjne sformułowania mające charakter zastrzeżeń lub ograniczeń (np. „sprawozdanie finansowe jest zasadniczo zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej”) nie jest odpowiednim opisem tych ramowych założeń, gdyż może wprowadzać użytkowników sprawozdania finansowego w błąd.

Ujawnianie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym (Zob. par. 69(b)(vi), 71)

A108. Zgodnie z niniejszym MSUP biegły rewident jest zobowiązany ocenić, czy sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienia umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na sytuację finansową jednostki, wynik finansowy i przepływy pieniężne.

A109. W przypadku sprawozdania finansowego sporządzanego zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji, kierownik jednostki może potrzebować zamieścić w sprawozdaniu finansowym dodatkowe ujawnienia poza tymi, których szczegółowo wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub, w wyjątkowo rzadkich okolicznościach, odstępienia od wymogu tych ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego.

Rozważania, gdy stosuje się ramowe założenia zgodności

A110. Jeżeli, zgodnie z niniejszym MSUP, biegły rewident na etapie akceptacji zlecenia ustalił, że ramowe założenia są akceptowalne, to niezwykle rzadko będzie miał miejsce przypadek, gdy biegły rewident uzna sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności za wprowadzające w błąd.

Jakościowe aspekty praktyk księgowych jednostki (Zob. par. 70(b))

A111. Rozważając jakościowe aspekty praktyk księgowych jednostki biegły rewident może dowiedzieć się o możliwej stronniczości osądów kierownika jednostki. Biegły rewident może stwierdzić, że łączny skutek braku bezstronności wraz ze skutkiem oczywistych nieskorygowanych zniekształceń powodują, że sprawozdanie finansowe jako całość jest istotnie zniekształcone. Przesłanki braku bezstronności mogące wpłynąć na ocenę biegłego rewidenta, czy sprawozdanie finansowe jako całość może być istotnie zniekształcone obejmują:

- wybiórczą korektę oczywistych zniekształceń, na które zwrócono uwagę kierownika jednostki w trakcie przeglądu (np. korygowanie zniekształceń, których skutkiem jest wzrost wykazywanych zysków przy braku korekty zniekształceń, których skutkiem jest obniżenie wykazywanych zysków),
- możliwa stronniczość kierownika jednostki przy określaniu szacunków księgowych.

A112. Przesłanki możliwej stronniczości kierownika jednostki niekoniecznie oznaczają, że wystąpiły zniekształcenia dla celów wyciągania wniosków o racjonalności poszczególnych szacunków księgowych. Jednakże mogą wpływać na rozważania biegłego rewidenta, czy sprawozdanie finansowe jako całość może być istotnie zniekształcone.

Forma wniosku (Zob. par. 74)

Opis informacji prezentowanych przez sprawozdanie finansowe

A113. W przypadku sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, wniosek biegłego rewidenta stwierdza, że nic nie zwróciło uwagi biegłego rewidenta, co kazałoby sądzić biegłemu rewidentowi, że sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, ... (lub nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu ...) zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia rzetelnej prezentacji]. W przypadku wielu ramowych założeń ogólnego przeznaczenia wymaga się na przykład, aby sprawozdanie finansowe rzetelnie przedstawiało (lub przedstawiało rzetelny i jasny obraz) sytuację finansową jednostki na koniec okresu oraz wynik finansowy jednostki i przepływy pieniężne za ten okres.

„Przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub „przedstawia rzetelny i jasny obraz”

A114. To, czy w określonym systemie prawnym używane jest sformułowanie „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” czy sformułowanie „przedstawia rzetelny i jasny obraz”, jest określone przez przepis prawa lub regulację normującą przeglądy sprawozdań finansowych w tym systemie prawnym lub przez powszechnie przyjęte praktyki w tym systemie prawnym. Gdy przepis prawa lub regulacja wymaga stosowania innego sformułowania, nie wpływa to na wymogi niniejszego MSUP, nakazujące biegłemu rewidentowi ocenę rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji.

Niemożliwość sformułowania wniosku ze względu na narzucone przez kierownika jednostki ograniczenie zakresu przeglądu po akceptacji zlecenia (Zob. par. 15, 82)

A115. Realna możliwość wycofania się ze zlecenia może zależeć od stopnia zaawansowania zlecenia na dzień, w którym kierownik jednostki narzucił ograniczenie zakresu. Jeżeli biegły rewident zasadniczo zakończył przegląd, biegły rewident może zdecydować się dokończyć przegląd w możliwym zakresie, odmówić sformułowania wniosku oraz wyjaśnić ograniczenie zakresu w akapicie raportu opisującym podstawę odmowy sformułowania wniosku.

A116. W pewnych okolicznościach wycofanie się ze zlecenia może być niemożliwe, jeżeli przepis prawa lub regulacja wymaga, aby biegły rewident kontynuował zlecenie. Na przykład, może to mieć miejsce w przypadku biegłego rewidenta wyznaczonego do przeglądu sprawozdania finansowego jednostki sektora publicznego. Może to mieć także miejsce w systemach prawnych, w których biegły rewident jest wyznaczany do przeglądu sprawozdania finansowego obejmującego ustalony okres albo wyznaczany na określony czas i nie wolno mu wycofać się, odpowiednio, dopóki nie zakończy przeglądu tego sprawozdania finansowego lub przed końcem tego okresu. Biegły rewident może także uznać za niezbędne zamieszczenie w raporcie biegłego rewidenta akapitu „Inne sprawy”, aby wyjaśnić dlaczego nie jest możliwe wycofanie się biegłego rewidenta ze zlecenia.

Komunikowanie się z regulatorami lub właścicielami jednostki

A117. Gdy biegły rewident stwierdza, że wycofanie się ze zlecenia jest konieczne z uwagi na ograniczenie zakresu, może istnieć wymóg zawodowy, prawny lub regulacyjny, aby biegły rewident poinformował regulatorów lub właścicieli jednostki o kwestiach związanych z wycofaniem się ze zlecenia.

Raport biegłego rewidenta (Zob. par. 86–92)

A118. Przez pisemny raport rozumie się zarówno raporty wydane w formie wydruku, jak też zapisane na nośnikach elektronicznych.

Elementy raportu biegłego rewidenta (Zob. par. 86)

A119. Tytuł wskazujący, że raport jest raportem niezależnego biegłego rewidenta, np. „Raport niezależnego biegłego rewidenta z przeglądu”, potwierdza, że biegły rewident spełnił wszystkie odpowiednie wymogi etyczne dotyczące niezależności i dlatego odróżnia raport niezależnego biegłego rewidenta od raportów wydanych przez innych.

A120. Przepis prawa lub regulacja mogą określać, do kogo raport biegłego rewidenta ma być zaadresowany w danym systemie prawnym. Raport biegłego rewidenta jest zwykle adresowany do tych osób, dla których raport został sporządzony, często albo do udziałowców/akcjonariuszy albo do osób sprawujących nadzór w jednostce, której sprawozdanie finansowe jest przedmiotem przeglądu.

A121. Gdy biegły rewident jest świadomy, że objęte przeglądem sprawozdanie finansowe będzie włączone do dokumentu zawierającego inne informacje, takiego jak raport finansowy, biegły rewident może rozważyć, jeżeli pozwala na to forma prezentacji, wskazanie numerów stron, na których zaprezentowano objęte przeglądem sprawozdanie finansowe. Pomaga to użytkownikom zidentyfikować sprawozdanie finansowe, którego dotyczy raport biegłego rewidenta.

Odpowiedzialność kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe (Zob. par. 86(d))

A122. Wymóg niniejszego MSUP, że biegły rewident musi uzyskać zgodę kierownika jednostki, iż potwierdza on i rozumie swoje obowiązki, związane zarówno ze sporządzeniem sprawozdania finansowego, jak i ze zleceniem przeglądu, ma fundamentalne znaczenie dla przeprowadzenia przeglądu i raportowania dotyczącego zlecenia. Opis obowiązków kierownika jednostki

w raporcie biegłego rewidenta wprowadza kontekst dla czytelników raportu biegłego rewidenta w zakresie obowiązków kierownika jednostki, ponieważ dotyczą one przeprowadzonego przeglądu.

A123. Raport biegłego rewidenta nie musi odwoływać się konkretnie do „kierownika jednostki”, ale zamiennie może używać terminu, który jest odpowiedni w kontekście ramowych założeń danego systemu prawnego. W niektórych systemach prawnych odpowiednie będzie odwołanie się do osób sprawujących nadzór w jednostce.

A124. Mogą zachodzić okoliczności, kiedy odpowiednie jest, aby biegły rewident uzupełnił opis obowiązków kierownika jednostki, o których mowa w niniejszym MSUP, tak aby odzwierciedlić dodatkowe obowiązki związane ze sporządzeniem sprawozdania finansowego w ramach danego systemu prawnego lub ze względu na charakter jednostki.

A125. W niektórych systemach prawnych przepis prawa lub regulacja określające obowiązki kierownika jednostki mogą w szczególności odwoływać się do odpowiedzialności za odpowiedzialność ksiąg rachunkowych i ewidencji księgowej lub systemu księgowego. Z uwagi na to, że księgi rachunkowe, ewidencja i systemy księgowe stanowią integralną część kontroli wewnętrznej, niniejszy MSUP nie posługuje się tymi opisami ani nie odwołuje się do nich w szczególny sposób.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta (Zob. par. 86(f))

A126. Raport biegłego rewidenta stwierdza, że biegły rewident jest odpowiedzialny za sformułowanie wniosku na temat sprawozdania finansowego na podstawie przeprowadzonego przeglądu, aby skonfrontować odpowiedzialność biegłego rewidenta z odpowiedzialnością kierownika jednostki za sporządzenie sprawozdania finansowego.

Odwołanie do standardów (Zob. par. 86(f))

A127. Odwołanie do standardów zastosowanych przez biegłego rewidenta przy przeglądzie przekazuje użytkownikom raportu biegłego rewidenta informację, że przegląd został przeprowadzony zgodnie z przyjętymi standardami.

Informowanie o charakterze przeglądu sprawozdania finansowego (Zob. par. 86(g))

A128. Opis charakteru zlecenia przeglądu w raporcie biegłego rewidenta wyjaśnia zakres i ograniczenia przyjętego zlecenia z korzyścią dla czytelników raportu. Wyjaśnienie to objaśnia, w celu uniknięcia wątpliwości, że przegląd nie jest badaniem i, w związku z tym, biegły rewident nie wyraża opinii z badania sprawozdania finansowego.

Określenie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i tego, w jaki sposób mogą one wpłynąć na wniosek biegłego rewidenta (Zob. par. 86(i)(ii))

A129. Identyfikacja mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej we wniosku biegłego rewidenta ma na celu wskazanie użytkownikom raportu biegłego rewidenta kontekstu, w jakim został sformułowany ten wniosek. Nie ma to na celu ograniczenia oceny wymaganej przez paragraf 30(a). Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są identyfikowane za pomocą takich sformułowań jak:

„...zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej”

lub

„...zgodnie z zasadami rachunkowości powszechnie przyjętymi w systemie prawnym X...”

A130. Gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej obejmują standardy sprawozdawczości finansowej oraz wymogi prawne lub regulacyjne, ramowe założenia identyfikuje się za pomocą takich wyrażen jak „... zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz wymogami ustawy o spółkach w systemie prawnym X.”

Podstawa zmodyfikowanego akapitu, gdy wniosek jest zmodyfikowany (Zob. par. 85(h)(ii))

A131. Wniosek negatywny lub odmowa sformułowania wniosku, związane z określoną kwestią opisaną w akapicie zawierającym podstawę modyfikacji, nie uzasadniają pominięcia opisu innych zidentyfikowanych kwestii, które w innym przypadku wymagałyby modyfikacji wniosku biegłego rewidenta. W takich przypadkach ujawnienie takich innych kwestii, których biegły rewident jest świadomy, może być odpowiednie dla użytkowników sprawozdania finansowego.

Podpis biegłego rewidenta (Zob. par. 86(l))

A132. Podpis biegłego rewidenta jest składany w imieniu firmy biegłego rewidenta, we własnym imieniu indywidualnego biegłego rewidenta lub obu, w zależności od tego, co jest odpowiednie w danym systemie prawnym. W niektórych systemach prawnych, dodatkowo oprócz podpisu biegłego rewidenta, biegły rewident może być zobowiązany do złożenia oświadczenia w raporcie biegłego rewidenta dotyczącego tytułów zawodowych lub posiadanych uprawnień przyznanych przez odpowiedni organ upoważniony w tym systemie prawnym.

Zwrócenie uwagi czytelników, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia (Zob. par. 88)

A133. Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia może być wykorzystane w innym celu niż cel zamierzony. Na przykład regulator może wymagać od niektórych jednostek zamieszczenia sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia w publicznym rejestrze. W celu uniknięcia nieporozumień ważne jest, aby biegły rewident zwracał uwagę użytkowników raportu biegłego rewidenta, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i dlatego może nie być odpowiednie do wykorzystania w innym celu.

Ograniczenie udostępniania lub wykorzystania

A134. Dodatkowo poza zwróceniem uwagi czytelnika raportu biegłego rewidenta, wymaganym przez niniejszy MSUP, gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy zastosowaniu ramowych założeń specjalnego przeznaczenia, biegły rewident może uznać za odpowiednie, aby zaznaczyć, iż raport biegłego rewidenta jest przeznaczony wyłącznie dla określonych użytkowników. W zależności od przepisu prawa lub regulacji w danym systemie prawnym cel ten może być osiągnięty przez ograniczenie udostępniania lub wykorzystania raportu biegłego rewidenta. W takich okolicznościach akapit zawierający zwrócenie uwagi dotyczący zastosowania ramowych założeń specjalnego przeznaczenia może zostać poszerzony w celu uwzględnienia tych innych spraw, a nagłówek może zostać odpowiednio zmodyfikowany.

Inne obowiązki sprawozdawcze (Zob. par. 91)

A135. W niektórych systemach prawnych biegły rewident może mieć dodatkowe obowiązki sprawozdawcze na temat innych kwestii, mające charakter uzupełniający w stosunku do obowiązków wynikających z niniejszego MSUP. Na przykład biegły rewident może być zobowiązany do ujęcia w raporcie pewnych kwestii, jeżeli zwróciły one uwagę biegłego rewidenta podczas przeglądu sprawozdań finansowych. Ewentualnie biegły rewident może być zobowiązany do przeprowadzenia i ujęcia w raporcie dodatkowych wyszczególnionych procedur lub do sformułowania wniosku na temat określonych kwestii, takich jak

odpowiedniość ksiąg rachunkowych i ewidencji księgowej. Standardy zleceń przeglądu sprawozdania finansowego w określonym systemie prawnym mogą zawierać wytyczne na temat obowiązków biegłego rewidenta dotyczących określonych, dodatkowych obowiązków sprawozdawczych w tym systemie prawnym.

A136. W niektórych przypadkach odnośne przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać lub zezwalać na to, aby biegły rewident raportował te inne obowiązki w raporcie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego. W innych przypadkach biegły rewident może być zobowiązany lub mieć prawo do raportowania na ten temat w odrębnym raporcie.

A137. Tym innym obowiązkom sprawozdawczym jest poświęcona odrębna sekcja raportu biegłego rewidenta, aby wyraźnie oddzielić je od wynikającej z niniejszego MSUP odpowiedzialności biegłego rewidenta za wydanie raportu na temat sprawozdania finansowego. Tam, gdzie to stosowne, sekcja ta może zawierać podtytuł(-y) opisujący(-e) treść akapitu(-ów) dotyczącego(-ych) innych obowiązków sprawozdawczych. W niektórych systemach prawnych do dodatkowych obowiązków sprawozdawczych może odnosić się raport odrębny od raportu biegłego rewidenta dostarczanego przy przeglądzie sprawozdania finansowego.

Data raportu biegłego rewidenta (Zob. par. 86(k), 92)

A138. Data raportu biegłego rewidenta informuje użytkownika raportu biegłego rewidenta, że biegły rewident rozważył wpływ zdarzeń i transakcji, o których biegły rewident się dowiedział, a które nastąpiły przed tą datą.

A139. Wniosek biegłego rewidenta jest formułowany na temat sprawozdania finansowego, a za sprawozdanie finansowe odpowiedzialny jest kierownik jednostki. Biegły rewident nie jest w stanie stwierdzić, że uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody, dopóki biegły rewident nie jest przekonany, że wszystkie sprawozdania wchodzące w skład sprawozdania finansowego, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały sporządzone, a kierownik jednostki przyjął za nie odpowiedzialność.

A140. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja wskazują osoby lub organy (np. zarząd) odpowiedzialne za stwierdzenie, że wszystkie sprawozdania składające się na sprawozdanie finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały sporządzone oraz określają niezbędny proces zatwierdzenia. W takich przypadkach dowody zatwierdzenia uzyskuje się przed datowaniem raportu na temat sprawozdania finansowego. W innych systemach prawnych natomiast, procesu zatwierdzenia nie określa przepis prawa lub regulacja. W takich przypadkach procedury, które jednostka stosuje do sporządzania i finalizacji swoich sprawozdań finansowych, w świetle jej struktury zarządczej i nadzorczej, są rozważane w celu identyfikacji osób lub organu uprawnionych do stwierdzenia, że wszystkie sprawozdania składające się na sprawozdanie finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały sporządzone. W niektórych przypadkach przepisy prawa lub regulacja mogą określać moment w procesie sprawozdawczości finansowej, w którym oczekuje się, że przegląd zostanie zakończony.

A141. W niektórych systemach prawnych przed opublikowaniem i przekazaniem do publicznej wiadomości sprawozdania finansowego wymaga się ich ostatecznego zatwierdzenia przez udziałowców/akcjonariuszy. W tych systemach prawnych ostateczne zatwierdzenie przez udziałowców/akcjonariuszy nie jest konieczne do tego, aby biegły rewident sformułował wniosek na temat sprawozdania finansowego. Datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego na potrzeby niniejszego MSUP jest wcześniejsza data, na którą osoby uprawnione stwierdziły, że wszystkie sprawozdania składające się na sprawozdanie finansowe, w tym powiązane

informacje dodatkowe, zostały sporządzone i osoby uprawnione potwierdziły, iż przyjęły za nie odpowiedzialność.

Raport biegłego rewidenta określony przez przepis prawa lub regulację (Zob. par. 34-35, 86)

A142. Spójność w raporcie biegłego rewidenta, gdy przegląd został przeprowadzony zgodnie z niniejszym MSUP, podnosi wiarygodność na globalnym rynku przez ułatwienie rozpoznawalności tych przeglądów sprawozdań finansowych, które zostały przeprowadzone zgodnie z powszechnie uznanymi standardami. Raport biegłego rewidenta może odwoływać się do niniejszego MSUP, jeżeli różnice między wymogami prawnymi lub regulacyjnymi a niniejszym MSUP dotyczą tylko układu lub sformułowań raportu biegłego rewidenta, a raport biegłego rewidenta jest co najmniej zgodny z wymogami określonymi w paragrafie 86 niniejszego MSUP. Odpowiednio, w takich okolicznościach uznaje się, że biegły rewident przestrzegał wymogów niniejszego MSUP także wtedy, gdy zastosowany układ i sformułowania raportu biegłego rewidenta zostały określone przez prawne lub regulacyjne wymogi sprawozdawcze. Jeżeli określone wymogi danego systemu prawnego nie są sprzeczne z niniejszym MSUP, to zastosowanie układu i sformułowań określonych w niniejszym MSUP pomaga użytkownikom raportu biegłego rewidenta łatwiej uznać raport biegłego rewidenta za raport z przeglądu sprawozdania finansowego przeprowadzonego zgodnie z niniejszym MSUP. Okoliczności, w których przepis prawa lub regulacja określają układ lub sformułowania raportu biegłego rewidenta w sposób znacząco różny od wymogów niniejszego MSUP, zostały omówione w ramach wymogów niniejszego MSUP dotyczących akceptacji zlecenia przeglądu i kontynuacji relacji z klientem.

Raport biegłego rewidenta z przeglądu przeprowadzonego zarówno zgodnie z odpowiednimi standardami określonego systemu prawnego, jak i niniejszym MSUP (Zob. par. 86(f))

A143. Gdy dodatkowo, oprócz spełnienia wymogów niniejszego MSUP, biegły rewident spełnia wymogi odpowiednich krajowych standardów, raport może odnosić się do tego, że przegląd został przeprowadzony zarówno zgodnie z niniejszym MSUP, jak i odpowiednimi standardami krajowymi dotyczącymi zleceń przeglądu sprawozdań finansowych. Jednakże odwołanie zarówno do niniejszego MSUP, jak i odpowiednich krajowych standardów nie jest właściwe, jeżeli między wymogami niniejszego MSUP i odpowiednich krajowych standardów zachodzi sprzeczność, która prowadziłaby biegłego rewidenta do sformułowania innego wniosku lub nie zamieszczenia akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi, który w szczególnych okolicznościach byłby wymagany przez niniejszy MSUP. W takim przypadku raport biegłego rewidenta odwołuje się tylko do odpowiednich standardów (albo niniejszego MSUP albo odpowiednich krajowych standardów), zgodnie z którymi raport biegłego rewidenta został sporządzony.

Przykładowe raporty z przeglądu (Zob. par. 86)

A144. Załącznik 2 do niniejszego MSUP zawiera przykłady raportów biegłego rewidenta z przeglądu sprawozdań finansowych, uwzględniające wymogi niniejszego MSUP dotyczące raportowania.

Dokumentacja

Terminowość dokumentacji zlecenia (Zob. par. 93)

A145. MSKJ 1 wymaga, aby firma ustaliła limit czasu, który odzwierciedla konieczność zakończenia gromadzenia ostatecznej dokumentacji zlecenia w sposób terminowy.

Przykładowa umowa dotycząca zlecenia przeglądu historycznego sprawozdania finansowego

Poniżej przedstawiono przykład umowy dotyczącej zlecenia przeglądu sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia (sporządzonego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)), który ilustruje odnośne wymogi i wytyczne zawarte w niniejszym MSUP. Poniższa umowa nie ma mocy wiążącej, ale należy traktować ją tylko jako przewodnik, który może być wykorzystywany w powiązaniu z rozważaniami zawartymi w niniejszym MSUP. Należy ją dostosować do indywidualnych wymogów i okoliczności. Została zaprojektowana w odniesieniu do przeglądu sprawozdania finansowego za jeden okres sprawozdawczy i wymagałaby odpowiednich zmian, jeżeli zamiarem byłoby stosowanie jej przy powtarzających się przeglądach. W celu stwierdzenia, czy dana umowa jest odpowiednia, właściwe może być skorzystanie z porady prawnej.

Do odpowiedniego przedstawiciela kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór w jednostce ABC.¹

[Cel i zakres przeglądu]

Zostaliśmy poproszeni² o przeprowadzenie przeglądu sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia spółki ABC, które składa się ze sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz z opisu znaczących polityk rachunkowości oraz innych informacji objaśniających. Na mocy niniejszej umowy mamy przyjemność potwierdzić przyjęcie i zrozumienie warunków tego zlecenia przeglądu.

Przeгляд przeprowadzimy mając na celu sformułowanie wniosku na temat sprawozdania finansowego. Nasz wniosek, jeżeli zostanie niezmodyfikowany, będzie przedstawiony w formie "Na podstawie naszego przeglądu, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że to sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (*lub nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu*) sytuacji finansowej jednostki na dzień [data] oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)."

[Obowiązki biegłego rewidenta]

Przeprowadzimy przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym) *Przeгляд historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach,

¹ Adresaci i odwołania zawarte w umowie byłyby tymi, które są odpowiednie w danych okolicznościach zlecenia, włączając odpowiedni system prawa. Ważne jest, aby zwracać się do właściwych osób – Zob. par. 36 niniejszego MSUP.

² W całej niniejszej umowie odwołania do „wy”, „my”, „nas”, „kierownik jednostki”, „osoby sprawujące nadzór”, oraz „biegły rewident” mogą być używane lub zmieniane w zależności od tego, co jest odpowiednie w danych okolicznościach.

zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. MSUP 2400 wymaga od nas także przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdania finansowego zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Przeprowadzimy procedury, składające się przede wszystkim z kierowania zapytań do kierownika jednostki oraz, jeśli jest to odpowiednie, do innych osób z jednostki i stosowania procedur analitycznych oraz dokonamy oceny uzyskanych dowodów. Przeprowadzimy także dodatkowe procedury, jeżeli dowiemy się o kwestiach, które kazałyby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość może być istotnie zniekształcone. Procedury te są przeprowadzane, aby umożliwić nam sformułowanie wniosku na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym). Wybór procedur będzie zależał od tego, co uznamy za konieczne stosując nasz zawodowy osąd, na podstawie naszego zrozumienia spółki ABC i jej otoczenia oraz naszego zrozumienia MSSF i ich zastosowania w kontekście branży.

Przegląd nie jest badaniem sprawozdania finansowego i dlatego:

- (a) występuje współmiernie wyższe ryzyko niż wystąpiłoby w przypadku badania, że pewne istotne zniekształcenia występujące w sprawozdaniu finansowym objętym przeglądem mogą nie zostać wykryte w trakcie przeglądu, mimo iż przegląd zostanie należycie przeprowadzony zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym),
- (b) formułując nasz wniosek z przeglądu sprawozdania finansowego, w naszym raporcie na temat sprawozdania finansowego wyraźnie stwierdzimy, że nie wyrażamy opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego.

[Obowiązki kierownika jednostki oraz identyfikacja mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (na potrzeby niniejszego przykładu przyjmuje się, że biegły rewident nie stwierdził, że przepis prawa lub regulacja określają te obowiązki za pomocą właściwych sformułowań; dlatego stosuje się opis zawarty w paragrafie 30(b) niniejszego MSUP)].

Nasz przegląd przeprowadzimy w oparciu o założenie, że [kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór]³ potwierdzają i rozumieją swoją odpowiedzialność za:

- (a) sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z MSSF⁴,
- (b) taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uzna za niezbędną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia, powstałego na skutek oszustwa lub błędu oraz
- (c) zapewnienie nam:
 - (i) dostępu do wszystkich informacji, których kierownik jednostki jest świadomy, takich jak zapisy, dokumentacja i inne kwestie, które mają znaczenie dla sporządzenia i rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego,
 - (ii) dodatkowych informacji, o które możemy poprosić kierownika jednostki na potrzeby przeglądu oraz
 - (iii) nieograniczonego dostępu do osób ze spółki ABC, od których uzyskanie dowodów uważamy za konieczne.

³ Należy używać terminologii odpowiednio do okoliczności.

⁴ Lub, tam gdzie to odpowiednie, „Za sporządzenie sprawozdań finansowych przedstawiających rzetelny i jasny obraz zgodnie z MSSF”.

W trakcie przeglądu zwrócimy się z prośbą do [kierownika jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór] o pisemne potwierdzenie w zakresie oświadczeń złożonych nam w związku z przeglądem.

Liczymy na pełną współpracę z Państwa pracownikami podczas naszego przeglądu.

[Inne odpowiednie informacje]

[Należy zamieścić inne informacje, takie jak ustalenia w sprawie wynagrodzenia, sposobu fakturowania oraz inne określone warunki, jeśli jest to odpowiednie].

[Raportowanie]

[Należy zamieścić odpowiednie odniesienie do oczekiwanej formy i treści raportu biegłego rewidenta].

Forma i treść naszego raportu może ulec zmianie w świetle naszych ustaleń uzyskanych z przeglądu.

Prosimy o podpisanie i zwrot załączonej kopii niniejszego listu jako potwierdzenie, że jego treść odpowiada Państwa zrozumieniu uzgodnień, dotyczących przeglądu sprawozdania finansowego, w tym zakresie obowiązków każdej ze stron, i wyrażają Państwo zgodę na takie postanowienia.

XYZ i spółka

Zatwierdził i zaakceptował w imieniu spółki ABC

(podpis)

.....

Imię, nazwisko i tytuł

Data

Przykładowe raporty biegłego rewidenta z przeglądu

Raporty z przeglądu sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia

Przykładowe raporty z przeglądu zawierające wnioski niezmodyfikowane

- Przykład 1: Raport biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji zaprojektowanymi w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb szerokiego kręgu użytkowników w zakresie informacji finansowych (np. Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw).

Przykładowe raporty z przeglądu zawierające wnioski zmodyfikowane

- Przykład 2: Raport biegłego rewidenta zawierający wniosek z zastrzeżeniem z powodu oczywistego istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego. Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami zgodności zaprojektowanymi w celu zaspokojenia powszechnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników. (Sprawozdanie finansowe sporządzone z zastosowaniem ramowych założeń zgodności).
- Przykład 3: Raport biegłego rewidenta zawierający wniosek z zastrzeżeniem z powodu niemożności uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów. (Sprawozdanie finansowe sporządzone z zastosowaniem ramowych założeń rzetelnej prezentacji - MSSF).
- Przykład 4: Raport biegłego rewidenta zawierający wniosek negatywny z powodu istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego. (Sprawozdanie finansowe sporządzone z zastosowaniem ramowych założeń rzetelnej prezentacji - MSSF).
- Przykład 5: Raport biegłego rewidenta zawierający odmowę sformułowania wniosku z powodu niemożności uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów dotyczących wielu elementów sprawozdania finansowego, co skutkuje niemożnością zakończenia przeglądu. (Sprawozdanie finansowe sporządzone z zastosowaniem ramowych założeń rzetelnej prezentacji - MSSF).

Raporty z przeglądu sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia

- Przykład 6: Raport biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z postanowieniami umowy dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (na potrzeby niniejszego przykładu są to ramowe założenia zgodności).
- Przykład 7: Raport biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z zasadami rachunkowości opartymi o wpływy i wypływy środków pieniężnych (na potrzeby niniejszego przykładu są to ramowe założenia rzetelnej prezentacji).

Przykład 1

Okoliczności są następujące:

- **Przegląd pełnego sprawozdania finansowego.**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na ogólne potrzeby przez kierownika jednostki zgodnie z Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw.**
- **Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodny z paragrafem 30(b) niniejszego MSUP.**
- **Oprócz przeglądu sprawozdania finansowego biegły rewident ma inne obowiązki sprawozdawcze wynikające z lokalnego prawa.**

RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU

[Odpowiedni adresat]

Raport na temat sprawozdania finansowego¹

Przeprowadziliśmy przegląd załączonego sprawozdania finansowego spółki ABC, które składa się ze sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także z opisu znaczących zasad (polityk) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.

Odpowiedzialność kierownika jednostki² za sprawozdanie finansowe

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację tego sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw³ oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przeprowadziliśmy nasz przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym) *Przegląd historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych

¹ Podtytuł „Raport na temat sprawozdania finansowego” jest zbędny w sytuacji, gdy nie ma zastosowania drugi podtytuł „Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.

² Lub inny odpowiedni termin, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego.

³ Jeżeli kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw oraz za ...”

aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga także od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdania finansowego zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, składające się przede wszystkim z kierowania zapytań do kierownika jednostki i, odpowiednio, do innych osób w jednostce oraz stosowania procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury przeprowadzane w trakcie przeglądu są znacznie bardziej ograniczone niż w przypadku badania przeprowadzanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego.

Wniosek

Na podstawie naszego przeglądu, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że to sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (*lub nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu*) sytuacji finansowej spółki ABC na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowym Standardem Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Przedsiębiorstw.

Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Forma i treść tej sekcji raportu biegłego rewidenta różni się w zależności od rodzaju innych obowiązków sprawozdawczych biegłego rewidenta]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Przykład 2

Okoliczności są następujące:

- Przegląd pełnego sprawozdania finansowego jest wymagany przez przepis prawa lub regulację.
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na ogólne potrzeby przez kierownika jednostki zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (prawo XYZ) systemu prawnego X (tj. ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, obejmującymi przepis prawa i regulację, które zostały zaprojektowane tak, aby zaspokoić powszechne potrzeby informacyjne szerokiego kręgu użytkowników, ale niebędące ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji).
- Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodny z paragrafem 30(b) niniejszego MSUP.
- Z przeglądu wynika, że zapasy są zniekształcone. Zniekształcenie jest istotne, ale jego wpływ na sprawozdanie finansowe nie jest rozległy.
- Oprócz przeglądu sprawozdania finansowego biegły rewident ma inne obowiązki sprawozdawcze wynikające z lokalnego prawa.

RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU

[Odpowiedni adresat]

Raport na temat sprawozdania finansowego⁴

Przeprowadziliśmy przegląd załączonego sprawozdania finansowego spółki ABC, które składa się ze sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także z opisu znaczących zasad (polityk) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.

Odpowiedzialność kierownika jednostki⁵ za sprawozdanie finansowe

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie tego sprawozdania finansowego zgodnie z prawem XYZ systemu prawnego X oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przeprowadziliśmy nasz przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym) *Przegląd historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby

⁴ Podtytuł „Raport na temat sprawozdania finansowego” jest zbędny w sytuacji, gdy nie ma zastosowania drugi podtytuł „Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.

⁵ Lub inny odpowiedni termin, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego.

nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga także od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdania finansowego zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, składające się przede wszystkim z kierowania zapytań do kierownika jednostki i, odpowiednio, do innych osób w jednostce oraz stosowania procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury przeprowadzane w trakcie przeglądu są znacznie bardziej ograniczone niż w przypadku badania przeprowadzanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego.

Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem

Zapasy jednostki zostały ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w kwocie xxx. Kierownik jednostki nie wykazał tych zapasów w kwocie niższej spośród ceny nabycia i wartości netto możliwej do uzyskania, lecz wykazał je wyłącznie w cenie nabycia, co stanowi odstępstwo od wymogów ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (prawo XYZ) systemu prawnego X. Z zapisów spółki wynika, że gdyby kierownik jednostki wykazał te zapasy w kwocie niższej spośród ceny nabycia i wartości netto możliwej do uzyskania, wartość zapasów xxx zostałyby spisana do ich wartości netto możliwej do uzyskania. W związku z tym koszt sprzedanych produktów zostałyby zwiększony o xxx, a podatek dochodowy, wynik netto oraz kapitał własny zostałyby zmniejszone, odpowiednio o xxx, xxx i xxx.

Wniosek z zastrzeżeniem

Z wyjątkiem skutków kwestii opisanej w akapicie *Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem*, na podstawie naszego przeglądu, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe spółki ABC nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (prawo XYZ) systemu prawnego X.

Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Forma i treść tej sekcji raportu biegłego rewidenta różni się w zależności od rodzaju innych obowiązków sprawozdawczych biegłego rewidenta]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Przykład 3

Okoliczności są następujące:

- **Przegląd pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia sporządzonego przez kierownika jednostki zgodnie z [ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu osiągnięcia rzetelnej prezentacji, inne niż Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej].**
- **Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodny z paragrafem 30(b) niniejszego MSUP.**
- **Biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów dotyczących inwestycji w zagraniczną jednostkę powiązaną. Możliwe skutki niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów wydają się istotne, ale ich wpływ na sprawozdanie finansowe nie jest rozległy.**
- **Oprócz przeglądu skonsolidowanego sprawozdania finansowego biegły rewident nie ma innych obowiązków sprawozdawczych wynikających z lokalnego prawa.**

RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU

[Odpowiedni adresat]

Przeprowadziliśmy przegląd załączonego sprawozdania finansowego spółki ABC, które składa się ze sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także z opisu znaczących zasad (polityk) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.

Odpowiedzialność kierownika jednostki⁶ za sprawozdanie finansowe

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację tego sprawozdania finansowego zgodnie z [nazwa mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wraz z odwołaniem do systemu prawnego lub kraju pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jeżeli Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej nie zostały zastosowane jako ramowe założenia sprawozdawczości finansowej]⁷ oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

⁶ Lub inny odpowiedni termin, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego.

⁷ Jeżeli kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z [nazwa mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wraz z odwołaniem do systemu prawnego lub kraju pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jeżeli Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej nie zostały zastosowane jako ramowe założenia sprawozdawczości finansowej] oraz za taką ...”

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przeprowadziliśmy nasz przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym) *Przegląd historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga także od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdania finansowego zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, składające się przede wszystkim z kierowania zapytań do kierownika jednostki i, odpowiednio, do innych osób w jednostce oraz stosowania procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury przeprowadzone w trakcie przeglądu są znacznie bardziej ograniczone niż w przypadku badania przeprowadzanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego.

Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem

Inwestycja spółki ABC w spółkę XYZ, będącą zagraniczną jednostką powiązaną nabytą w trakcie roku i ujmowaną metodą praw własności, jest wykazywana w wartości xxx w sprawozdaniu z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r., a udział spółki ABC w zysku netto spółki XYZ w kwocie xxx jest wykazywany w przychodach ABC za rok zakończony w tym dniu. Nie byliśmy w stanie uzyskać dostępu do odpowiednich informacji finansowych spółki XYZ dotyczących wartości bilansowej inwestycji spółki ABC w spółkę XYZ na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz udziału spółki ABC w zysku netto spółki XYZ za rok obrotowy. W związku z tym nie byliśmy w stanie przeprowadzić procedur, które uważaliśmy za niezbędne.

Wniosek z zastrzeżeniem

Z wyjątkiem możliwych skutków kwestii opisanej w akapicie *Uzasadnienie wniosku z zastrzeżeniem*, na podstawie naszego przeglądu, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że załączone sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (*lub nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu*) sytuacji finansowej spółki ABC na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z [nazwa mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wraz z odwołaniem do systemu prawnego lub kraju pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jeżeli Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej nie zostały zastosowane jako ramowe założenia sprawozdawczości finansowej].

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Przykład 4

Okoliczności są następujące:

- **Przegląd skonsolidowanego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia sporządzonego przez kierownika jednostki dominującej zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.**
- **Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodny z paragrafem 30(b) niniejszego MSUP.**
- **Sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone z powodu braku objęcia konsolidacją jednostki zależnej. Istotne zniekształcenie uznaje się za mające rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe. Wpływ tego zniekształcenia na sprawozdanie finansowe nie został ustalony, ponieważ jego ustalenie było w praktyce niewykonalne.**
- **Oprócz przeglądu skonsolidowanego sprawozdania finansowego biegły rewident nie ma innych obowiązków sprawozdawczych wynikających z lokalnego prawa.**

RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU

[Odpowiedni adresat]

Raport na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego⁸

Przeprowadziliśmy przegląd załączonego skonsolidowanego sprawozdania finansowego spółki ABC, które składa się ze skonsolidowanego sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz skonsolidowanych sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także z opisu znaczących zasad (polityk) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.

Odpowiedzialność kierownika jednostki⁹ za sprawozdanie finansowe

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej¹⁰ oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku na temat załączonego skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Przeprowadziliśmy nasz przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym) *Przegląd historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy nic nie zwróciło

⁸ Podtytuł „Raport na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego” jest zbędny w sytuacji, gdy nie ma zastosowania drugi podtytuł „Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.

⁹ Lub inny odpowiedni termin, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego.

¹⁰ Jeżeli kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za taką ...”

naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga także od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, składające się przede wszystkim z kierowania zapytań do kierownika jednostki i, odpowiednio, do innych osób w jednostce oraz stosowania procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury przeprowadzane w trakcie przeglądu są znacznie bardziej ograniczone niż w przypadku badania przeprowadzanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania na temat tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Uzasadnienie wniosku negatywnego

Zgodnie z wyjaśnieniem zawartym w nocie X informacji dodatkowej, spółka nie objęła konsolidacją sprawozdania finansowego jednostki zależnej XYZ, którą nabyła w ciągu 20X1 r., ponieważ nie była jeszcze w stanie ustalić wartości godziwych niektórych istotnych aktywów i zobowiązań jednostki zależnej na dzień nabycia. W związku z tym inwestycja ta została ujęta w cenie nabycia. Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej jednostka zależna powinna zostać objęta konsolidacją, ponieważ jest kontrolowana przez spółkę ABC. Gdyby XYZ została skonsolidowana, miałyby to istotny wpływ na wiele elementów załączonego sprawozdania finansowego.

Wniosek negatywny

Z powodu znaczenia kwestii opisanej w akapicie *Uzasadnienie wniosku negatywnego*, na podstawie naszego przeglądu stwierdzamy, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie (lub nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu) sytuacji finansowej spółki ABC i jej jednostek zależnych na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz ich wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Forma i treść tej sekcji raportu biegłego rewidenta różni się w zależności od rodzaju innych obowiązków sprawozdawczych biegłego rewidenta.]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Przykład 5

Okoliczności są następujące:

- **Przeгляд pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia sporządzonego przez kierownika jednostki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.**
- **Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodny z paragrafem 30(b) niniejszego MSUP.**
- **Biegły rewident nie był w stanie sformułować wniosku na temat sprawozdania finansowego ze względu na niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów dotyczących wielu elementów sprawozdania finansowego i biegły rewident jest przekonany, że wpływ na sprawozdanie finansowe jest istotny i rozległy. W szczególności biegły rewident nie był w stanie uzyskać dowodów dotyczących inwentaryzacji zapasów i należności.**

RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU

[Odpowiedni adresat]

Zostaliśmy wyznaczeni do przeprowadzenia przeglądu załączonego sprawozdania finansowego spółki ABC, które składa się ze sprawozdania z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także z opisu znaczących zasad (polityk) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających.

Odpowiedzialność kierownika jednostki¹¹ za sprawozdanie finansowe

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację tego sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej¹² oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku na temat załączonego sprawozdania finansowego. Jednakże ze względu na kwestię(-e) opisaną(-e) w akapicie *Uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku*, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów jako podstawy do sformułowania wniosku na temat sprawozdania finansowego.

¹¹ Lub inny odpowiedni termin, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego,

¹² Jeżeli kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzanie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie sprawozdania finansowego, które przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za taką ...”

Uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku

Kierownik jednostki nie przeprowadził spisu z natury zapasów znajdujących się na stanie na koniec roku. Nie byliśmy w stanie przeprowadzić procedur, które uznaliśmy za niezbędne w stosunku do ilości posiadanych zapasów na 31 grudnia 20X1 r., wykazanych w kwocie xxx w sprawozdaniu z sytuacji finansowej na dzień na 31 grudnia 20X1 r.

Ponadto wprowadzenie we wrześniu 20X1 r. nowego komputerowego systemu ewidencji należności doprowadziło do licznych błędów w pozycjach należności i zapasów. Na dzień sporządzenia przez nas raportu kierownik jednostki był nadal w trakcie usuwania braków systemu oraz poprawiania błędów. Na skutek tych kwestii nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczna byłaby korekta wykazanych i niewykazanych zapasów i należności oraz elementów wchodzących w skład sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdania z przepływów pieniężnych.

Odmowa sformułowania wniosku

Ze względu na znaczenie kwestii opisanych w akapicie *Uzasadnienie odmowy sformułowania wniosku*, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, aby sformułować wniosek na temat załączonego sprawozdania finansowego. W związku z tym nie formułujemy wniosku na temat tego sprawozdania finansowego.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Przykład 6

Okoliczności są następujące:

- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z postanowieniami umowy dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (tj. ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia) w celu zachowania zgodności z postanowieniami umowy. Kierownik jednostki nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.**
- **Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami zgodności.**
- **Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodny z paragrafem 30(b) niniejszego MSUP.**
- **Udostępnianie lub wykorzystanie raportu biegłego rewidenta są ograniczone.**

RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU

[Odpowiedni adresat]

Przeprowadziliśmy przegląd załączonego sprawozdania finansowego spółki ABC, które składa się z bilansu na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz rachunku zysków i strat, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i rachunku przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, a także z opisu znaczących zasad (polityk) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki ABC na podstawie postanowień dotyczących sprawozdawczości finansowej zawartych w rozdziale Z umowy z dnia 1 stycznia 20X1 r., zawartej między spółką ABC i spółką DEF („umowa”).

Odpowiedzialność kierownika jednostki¹³ za sprawozdanie finansowe

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie tego sprawozdania finansowego zgodnie z postanowieniami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej zawartymi w rozdziale Z umowy oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku o załączonym sprawozdaniu finansowym. Przeprowadziliśmy nasz przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym) *Przegląd historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga także od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przegląd sprawozdania finansowego zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, składające się przede wszystkim

¹³ Lub inny odpowiedni termin, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego.

z kierowania zapytań do kierownika jednostki i, odpowiednio, do innych osób w jednostce oraz stosowania procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury przeprowadzane w trakcie przeglądu są znacznie bardziej ograniczone niż w przypadku badania przeprowadzanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego.

Wniosek

Na podstawie przeprowadzonego przez nas przeglądu, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że to sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z postanowieniami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej zawartymi w rozdziale Z umowy.

Zasady rachunkowości oraz ograniczenie udostępnienia i wykorzystania

Nie dokonując modyfikacji naszego wniosku zwracamy uwagę na notę X informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, w której opisano zasady rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, aby umożliwić spółce ABC zachowanie zgodności z postanowieniami umowy, o której mowa powyżej, dotyczącymi sprawozdawczości finansowej. W wyniku tego sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie do wykorzystania w innym celu. Nasz raport jest przeznaczony wyłącznie dla spółki ABC i spółki DEF i nie powinien być udostępniany ani wykorzystywany przez strony inne niż spółka ABC lub spółka DEF.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Przykład 7

Okoliczności są następujące:

- **Przeгляд sprawozdania z wpływów i wypływów środków pieniężnych.**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z zasadą rachunkowości dotyczącą ujmowania wpływów i wypływów, aby odnieść się do prośby kredytodawcy o uzyskanie informacji na temat przepływów pieniężnych. Zasada rachunkowości zastosowana przy sporządzaniu sprawozdania finansowego została uzgodniona między kierownikiem jednostki a kredytodawcą.**
- **Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji mającymi na celu zaspokojenie potrzeb informacyjnych określonych użytkowników.**
- **Biegły rewident ustalił, że właściwe jest używanie sformułowania „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” we wniosku biegłego rewidenta.**
- **Warunki zlecenia przeglądu odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodny z paragrafem 30(b) niniejszego MSUP.**
- **Udostępnianie i wykorzystanie raportu biegłego rewidenta nie są ograniczone.**

RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z PRZEGLĄDU

[Odpowiedni adresat]

Przeprowadziliśmy przegląd załączonego sprawozdania z wpływów i wypływów środków pieniężnych spółki ABC za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. oraz opisu znaczących zasad (polityk) rachunkowości i innych informacji objaśniających (określanych łącznie jako „sprawozdanie finansowe”). Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki ABC zgodnie z zasadą rachunkowości ujmowania wpływów i wypływów środków pieniężnych opisaną w Nocie X informacji dodatkowej.

Odpowiedzialność kierownika jednostki¹⁴ za sprawozdanie finansowe

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie i rzetelną prezentację tego sprawozdania finansowego zgodnie z zasadą rachunkowości ujmowania wpływów i wypływów środków pieniężnych opisaną w Nocie X informacji dodatkowej oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za sformułowanie wniosku na temat załączonego sprawozdania finansowego. Przeprowadziliśmy nasz przegląd zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym) *Przeгляд historycznych sprawozdań finansowych*. MSUP 2400 (zmieniony) wymaga od nas sformułowania wniosku, czy nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach,

¹⁴ Lub inny odpowiedni termin, zgodnie z ramowymi założeniami określonego systemu prawnego

zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Standard ten wymaga także od nas przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych.

Przeгляд sprawozdania finansowego zgodnie z MSUP 2400 (zmienionym) jest zleceniem o ograniczonej pewności. Biegły rewident przeprowadza procedury, składające się przede wszystkim z kierowania zapytań do kierownika jednostki i, odpowiednio, do innych osób w jednostce oraz stosowania procedur analitycznych, a także ocenia uzyskane dowody.

Procedury przeprowadzone w trakcie przeglądu są znacznie bardziej ograniczone niż w przypadku badania przeprowadzanego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. W związku z tym nie wyrażamy opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego.

Wniosek

Na podstawie przeprowadzonego przez nas przeglądu, nic nie zwróciło naszej uwagi, co kazałoby nam sądzić, że sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu*), wpływów i wypływów środków pieniężnych spółki ABC za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. zgodnie z zasadą rachunkowości ujmowania wpływów i wypływów środków pieniężnych opisaną w Nocie X informacji dodatkowej.

Zasady rachunkowości

Nie dokonując modyfikacji naszego wniosku zwracamy uwagę na Notę X informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, w której opisano zasady rachunkowości. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, aby dostarczyć informacje kredytodawcy XYZ. W wyniku tego sprawozdanie finansowe może nie być odpowiednie do wykorzystania w innym celu.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu 2400 (zmieniony) *Przeгляд historycznych sprawozdań finansowych*

uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC.

Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Usług Przeglądu był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”.

Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Usług Przeglądu jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu 2400 (zmieniony) *Przeгляд historycznych sprawozdań finansowych* © 2016 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku *polskim* Międzynarodowy Standard Usług Przeglądu 2400 (zmieniony) *Przeгляд historycznych sprawozdań finansowych* © 2019 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Review Engagements 2400 (Revised) *Engagements to Review Historical Financial Statements*,
opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume II*, ISBN: 978-1-60815-318-3

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: Permissions@ifac.org