

**PIBR**

Polska Izba Biegłych  
Rewidentów

**CENTRUM  
EDUKACJI  
PIBR**



# **ALERT SPECJALNY**

**BADANIE ZA 2020 ROK**

KOMISJA DS. STANDARYZACJI USŁUG  
ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW

## Spis treści:

1. Wprowadzenie | **3**
2. Podstawowe przepisy prawa dotyczące badania za 2020 rok | **4**
3. Regulacje obowiązujące do badania za 2020 rok | **7**
4. Szczególne zagadnienia | **13**
5. Sprawozdawczość biegłego rewidenta z badania za 2020 rok | **33**
6. Interpretacje MF dotyczące przepisów prawa | **37**
7. Wsparcie firm audytorskich oraz biegłych rewidentów w badaniu | **40**
8. Praktyczne wskazówki IFAC i innych organizacji | **45**
9. Komunikaty PANA i UKNF | **47**
10. Co przed nami w perspektywie 2021 r. i kolejnych lat? | **48**
11. Załączniki:
  - Załącznik nr 1 – Interpretacje Ministerstwa Finansów związane ze zmianami w ustawie o biegłych rewidentach | **57**
  - Załącznik nr 2 – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2020 r. lub później | **59**
  - Załącznik nr 3 – Praktyczne przykłady sprawozdań z badania | **62**
  - Załącznik nr 4 – Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki uzyskiwane na zakończenie badania | **90**

## 1. WPROWADZENIE

Niniejszy Alert jest kontynuacją cyklu „Alertów specjalnych”. Powstał z myślą o wsparciu biegłych rewidentów i firm audytorskich w procesie badania sprawozdań finansowych sporządzonych na dzień 31 grudnia 2020 r.

W Alercie biegli rewidenci i firmy audytorskie znajdą podsumowanie najważniejszych zmian i nowości w zakresie standardów i przepisów prawa obowiązujących do badania za 2020 rok.

Informacje zawarte w niniejszym Alercie odnoszą się do przepisów prawa oraz standardów według stanu na dzień 31 grudnia 2020 r. Wszystkie informacje, a także treść uchwał i ustaw, o których mowa dalej, dostępne są na stronie internetowej PIBR ([www.pibr.org.pl](http://www.pibr.org.pl)).

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

Na początek krótkie podsumowanie działalności PIBR i KRBR w 2020 roku w liczbach.



# W 2020 roku...



**229** postów na Facebook  
**197** postów na LinkedIn



**170** tekstów na stronie  
[www.pibr.org.pl](http://www.pibr.org.pl)

**CENTRUM  
EDUKACJI  
PIBR**

**102** szkolenia  
**3250** uczestników



**12** posiedzeń Krajowej Rady  
Biegłych Rewidentów  
**69** posiedzeń komisji

**XXI Doroczna  
Konferencja  
Audytingu**

**1000** obserwujących  
**20** ekspertów



**5 457**  
biegłych rewidentów



**97** nowych biegłych  
rewidentów



w **2 dni** po wprowadzeniu stanu  
zagrożenia epidemicznego  
opublikowaliśmy zestaw rekomendacji



okolo **7 000** dokumentów  
ponad **12 000** formularzy  
wplynęło do Biura PIBR



**545** podjęte uchwały  
**389** postanowienia  
przyjęte przez KRBR



**6** spotkań z Ministerstwem  
Finansów  
**13** spotkań z PANA



**155 215** odczytanych  
sprawozdań finansowych  
w czytniku

## 2. PODSTAWOWE PRZEPISY PRAWA DOTYCZĄCE BADANIA ZA 2020 ROK

### USTAWA O BIEGŁYCH REWIDENTACH

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

W ubiegłym, 2019 r. nastąpiła istotna zmiana przepisów ustawy o biegłych rewidentach. 21 sierpnia 2019 r. została opublikowana ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1571) („ustawa zmieniająca”).<sup>1</sup> Ustawa zmieniająca weszła w życie 5 września 2019 r. (po 14 dniach od jej ogłoszenia). **Większość zmienionych przepisów weszła jednak w życie 1 stycznia 2020 r. Do 31 sierpnia 2020 r. firmy audytorskie miały czas na dostosowanie swojej organizacji wewnętrznej, systemu wewnętrznej kontroli jakości oraz dokumentacji do nowych wymogów.**

#### Uwaga:

O wątpliwościach oraz o interpretacjach Ministerstwa Finansów związanych ze zmianami w ustawie o biegłych rewidentach można przeczytać w załączniku nr 1 do niniejszego Alertu.

#### PAMIĘTAJ:

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

19 sierpnia 2020 r. został opublikowany **tekst jednolity** ustawy o biegłych rewidentach. Aktualny adres publikacyjny brzmi: t. j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1415.

Przy okazji przypominamy, że PIBR przetłumaczyła ustawę na język angielski (więcej na ten temat [tutaj](#)).<sup>2</sup> Od czasu przetłumaczenia ustawy nie było zmian w jej treści, a więc tłumaczenie odpowiada aktualnemu brzmieniu ogłoszonemu w postaci tekstu jednolitego.

#### Uwaga:

Przypominamy, że ustawa zmieniająca wprowadziła też nowe wymogi dotyczące języka dokumentacji. Co do zasady powinien być to język polski.

- Wprowadzono obowiązek sporządzania dokumentacji systemu wewnętrznej kontroli jakości, a także corocznej oceny tego systemu w języku polskim.

<sup>1</sup> Informacje na temat najważniejszych zmian w ustawie o biegłych rewidentach wprowadzonych ustawą zmieniającą można znaleźć w załączniku nr 1 do „Alertu specjalnego – Badanie za 2019 r.”.

<sup>2</sup> PIBR udostępniła przetłumaczony na język angielski tekst ustawy o biegłych rewidentach w dwóch wersjach - tekst ujednolicony oraz tekst ze wskazaniem zmian. Należy pamiętać, że jest to tylko tłumaczenie i w razie jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych, należy kierować się polskim brzmieniem przepisów.

- Firmy audytorskie mają również obowiązek sporządzania **dokumentacji klienta**, jak również **akt badania** w języku polskim. Ustawodawca dopuścił jednak możliwość sporządzenia części akt badania (tj. dokumentacji badania, zdefiniowanej w art. 68 pkt 1 ustawy, zapytań o poradę oraz innych istotnych danych i dokumentów) w języku innym niż język polski, jednakże na potrzeby kontroli przeprowadzanej przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego („PANA”) firma audytorska zapewnia pisemne tłumaczenie na język polski.

## **ROZPORZĄDZENIE UE nr 537/2014**

Biegłych rewidentów i firmy audytorskie przeprowadzających badania ustawowe sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego („JZP”) obowiązują dodatkowo przepisy, rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 roku w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE („rozporządzenie 537/2014” - Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.<sup>3</sup>).

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

## **Komunikat KRBR w sprawie regulacji dotyczących wynagrodzeń**

26 października 2020 r. KRBR przyjęła komunikat przypominający o stosowaniu niektórych przepisów prawa (Komunikat nr 4/2020). W komunikacie jest przypomnienie o przepisach dotyczących wynagrodzeń, w tym o ustawie o biegłych rewidentach, ustawie o minimalnym wynagrodzeniu oraz kodeksie cywilnym.<sup>4</sup>

## **USTAWA O RACHUNKOWOŚCI – e-sprawozdania finansowe i e-sprawozdania z działalności**

Na początku 2021 roku został opublikowany tekst jednolity ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Aktualny adres publikacyjny to – t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217.

Przypomnijmy, że w 2019 r. miały miejsce kolejne zmiany ustawy o rachunkowości i innych aktów prawnych mające związek ze sprawozdaniami finansowymi. W zakresie podpisywania e-sprawozdań finansowych i e-sprawozdań z działalności, oprócz dotychczasowych sposobów – kwalifikowanego podpisu elektronicznego i podpisu zaufanego – od 1 stycznia 2020 r. wprowadzono trzecią możliwość – „podpis osobisty”, czyli podpis e-dowodem osobistym. Zostały też zakończone prace legislacyjne dotyczące zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Dla podatników innych niż wpisani do KRS został także wprowadzony obowiązek sporządzania od 1 stycznia 2020 r. sprawozdań finansowych w strukturze logicznej udostępnianej w BIP.

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

<sup>3</sup> Zmiany wymienionego rozporządzenia zostały ogłoszone w Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66 oraz Dz. Urz. UE L 187 z 12.07.2019, str. 52.

<sup>4</sup> Na ten temat można też przeczytać w aktualności pt. „Komunikat KRBR w sprawie regulacji dotyczących wynagrodzeń”.



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

Zwracamy uwagę, że struktury logiczne **w wersjach 1-5 (dla funduszy inwestycyjnych i banków)** obowiązują dla sprawozdań sporządzanych od dnia 1 listopada 2020 r. (niezależnie od tego za jaki okres są sporządzane). Dla pozostałych sprawozdań finansowych sporządzanych **od 1 września 2019 r.** obowiązują **struktury logiczne (w wersji 1-2)**.

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

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

- [Ministerstwa Finansów](#),
- [Ministerstwa Sprawiedliwości](#), w tym po wybraniu opcji „**pomoc**” można pobrać następujące pliki:
  - \* [RDF\\_Instrukcja użytkownika v 2.1 .pdf](#)
  - \* [RDF – Instrukcja składania podpisu kwalifikowanego w portalu S24 i RDF.pdf](#)
  - \* [FAQ – Najczęściej zadawane pytania\\_2020 r.pdf](#)
  - \* [RDF – Instrukcja tworzenia i obsługi kont w portalu S24 i RDF.pdf](#)

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

Część pytań i odpowiedzi dotyczy również pracy biegłego rewidenta.

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

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

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

### **Wsparcie PIBR:**

Prosimy o zapoznanie się z Miniprzewodnikiem PIBR, o którym jest mowa w dalszej części opracowania [Miniprzewodnik PIBR – „Jak sporządzić, podpisać i zweryfikować e-sprawozdanie finansowe?”](#)).

## 3. Regulacje obowiązujące do badania za 2020 rok

### 3.1 KRAJOWE STANDARDY BADANIA (KSB)

Do badania sprawozdania finansowego za 2020 rok nadal zastosowanie ma uchwała KRBR nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów<sup>5</sup> („uchwała nr 3430/52a/2019”). Krajowe Standardy Badania przyjęte są w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania („KSB”). Treść uchwały nr 3430/52a/2019 wraz z załącznikami jest dostępna na naszej stronie internetowej w zakładce „Prawo i standardy/Regulacje PIBR/Uchwały KRBR” w sekcji „Krajowe standardy wykonywania zawodu”. W załączniku nr 2 do niniejszego opracowania znajduje się wykaz wszystkich obecnie obowiązujących KSB.

#### Uwaga:

**Od 1 stycznia 2020 r. do badania** sprawozdania finansowego sporządzonego za dowolny okres **zastosowanie ma jeden, najnowszy pakiet krajowych standardów badania (KSB)** (zgodnie z postanowieniami § 4.8 uchwały nr 3430/52a/2019).<sup>6</sup> Oznacza to, że biegły rewident przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego lub innej historycznej informacji finansowej **niezależnie od tego, za jaki okres zostało ono sporządzone**, powinien stosować najnowszą wersję standardów i nie powinien stosować już wersji wcześniejszych (przyjętych poprzednimi uchwałami KRBR).

#### PAMIĘTAJ!

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

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

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

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

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

8 września 2020 r. KRBR podjęła uchwałę nr 1107/15a/2020 w przedmiocie przyjęcia Krajowego Standardu Badania 540 (Zmienionego) oraz przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów kontroli jakości,

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

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

uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych. Uchwała KRBR weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (PANA), tj. 26 października 2020 r.<sup>7</sup>

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

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

Przewidziano także możliwość wcześniejszego zastosowania zmienionego brzmienia standardów tj. przed datą ich obowiązkowego zastosowania.

**Uwaga:**

Zwracamy uwagę, że w przypadku **skorzystania z możliwości wcześniejszego zastosowania** zmienionego brzmienia krajowych standardów wykonywania zawodu oraz krajowych standardów kontroli jakości, fakt ten powinien być udokumentowany w sposób i na zasadach określonych w systemie wewnętrznej kontroli jakości obowiązującym w firmie audytorskiej.

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

W związku z tym, że KSB 540 (Z) będzie miał obowiązkowe zastosowanie dopiero do badania sprawozdań finansowych za 2021 rok opis najważniejszych zmian został przedstawiony w dalszej części niniejszego Alertu pt. Krajowy Standard Badania 540 (Zmieniony) oraz zmiany w innych standardach.

### **3.2 KRAJOWE STANDARDY KONTROLI JAKOŚCI**

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

**Uwaga:**

Nowelizacja ustawy o biegłych rewidentach z dnia 19 lipca 2019 r. wprowadziła zapisy dotyczące m.in. obowiązku uwzględnienia w SWKJ usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych wykonywanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu.

<sup>7</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Zatwierdzony już jest KSB 540 (Zmieniony)”.



**Wsparcie PIBR:**

- **Opracowanie PIBR „System Wewnętrznej Kontroli Jakości (SWKJ) – wymogi wynikające ze zmiany ustawy o biegłych rewidentach”**



(Pobierz opracowanie [tutaj](#))

Celem przewodnika PIBR było wsparcie firm audytorskich w dostosowaniu do tych zmian. W opracowaniu szczegółowo przeanalizowano wpływ nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach na SWKJ firm audytorskich. Można tu znaleźć informacje na temat nowych wymogów. Przedstawiono również wymogi dotyczące poszczególnych elementów SWKJ w odniesieniu do zleceń atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych oraz listę kontrolną, którą firmy audytorskie mogą wykorzystać do sprawdzenia kompletności swoich SWKJ z nowymi wymogami.

**Uwaga:**

**Upłynął termin na dostosowanie systemu wewnętrznej kontroli jakości do zmian w ustawie o biegłych rewidentach.**

**Z końcem sierpnia 2020 r.** minął termin na dostosowanie przez każdą z firm audytorskich swoich systemów wewnętrznej kontroli jakości do zmian w znowelizowanej ustawie o biegłych rewidentach. Termin ten wynikał z art. 39 ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw. O fakcie tym przypominała także PANA, zamieszczając na swojej stronie internetowej [komunikat](#), w którym wymieniła kluczowe kwestie jakimi były:

- konieczność przygotowania polityk i procedur dla wykonywania i dokumentowania usług atestacyjnych innych niż badania oraz dla usług pokrewnych,
- konieczność przygotowania rozwiązań organizacyjnych służących zapobieganiu zagrożeniom dla niezależności również w przypadku wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania oraz usług pokrewnych,
- konieczność zapewnienia archiwizacji zleceń atestacyjnych innych niż badania jak również zleceń usług pokrewnych.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Upływa termin na dostosowanie SWKJ do zmian w ustawie o biegłych rewidentach”.

### 3.3 ZASADY ETYKI ZAWODOWEJ BIEGŁYCH REWIDENTÓW

W dniu 25 marca 2019 r. KRBR przyjęła uchwałę nr 3431/52a/2019, („uchwała nr 3431/52a/2019”), która **jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów wprowadziła** „Międzynarodowy Kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)” przyjęty przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (ang. skrót „IESBA”), („Kodeks etyki”). Pełna treść Kodeksu etyki stanowi załącznik nr 1 do uchwały nr 3431/52a/2019.<sup>9</sup>

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

Ogólny zarys Kodeksu etyki przedstawia się następująco:

#### OGÓLNY ZARYS KODEKSU

##### CZĘŚĆ 1

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

##### CZĘŚĆ 2

###### Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach

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

##### CZĘŚĆ 3

###### Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód

(rozdziały od 300 do 399)

###### Międzynarodowe standardy niezależności

(Części 4A i 4B)

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

(rozdziały od 400 do 899)

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

(rozdziały od 900 do 999)

##### SŁOWNICZEK

(wszyscy zawodowi księgowi)

<sup>9</sup> Więcej na temat nowego kodeksu etyki można przeczytać w pkt. 3.3 „Alertu specjalnego – Badanie za 2019 r.”.

**PAMIĘTAJ!**

**Upewnij się, czy w związku z obowiązywaniem nowego kodeksu etyki (IESBA) odpowiednio zostały zaktualizowane stosowane w Twojej firmie audytorskiej polityki i procedury w ramach systemu wewnętrznej kontroli jakości, w tym oświadczenia o niezależności, a także zapisy sprawozdania z badania jak również treść umowy o badanie.**

**Wsparcie PIBR:**

W celu wsparcia biegłych rewidentów w stosowaniu regulacji nowego Kodeksu etyki przygotowane zostały materiały objaśniające które można znaleźć na [www.pibr.org.pl](http://www.pibr.org.pl) w sekcji „*Objaśnienia dotyczące Nowego Kodeksu Etyki*”. Zachęcamy do zapoznania się z materiałami, które zostały opracowane przez:

» **Komisję ds. etyki,**» **IESBA**

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



Dotychczas ukazały się:

- „Część 1: pięć podstawowych zasad” – pierwsze opracowanie dotyczy pięciu podstawowych zasad etyki, które ustanawiają standardy postępowania oczekiwanego od wszystkich zawodowych księgowych – standardy, które umożliwiają księgowym wywiązać się z obowiązku działania w interesie publicznym;
- „Część 2: Założenia koncepcyjne – Krok 1, Identyfikacja zagrożeń” – wskazuje, jak identyfikować zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad pracy zawodowych księgowych;
- „Część 3: Założenia koncepcyjne – Krok 2, Ocena zagrożeń” – opracowanie pokazuje, jak ocenić, czy zidentyfikowane wcześniej zagrożenia są na akceptowalnym poziomie;
- „Część 4: Założenia koncepcyjne – Krok 3, Reakcja na zagrożenie” – w kroku trzecim autorzy opisują, jak reagować na zagrożenia. Zdaniem IESBA, w przypadku oceny, że zidentyfikowane zagrożenia nie są na akceptowalnym poziomie, księgowy ma do wyboru trzy sposoby działania: może wyeliminować okoliczności, udziały lub powiązania, które powodują występowanie zagrożenia, może zastosować zabezpieczenia (o ile są one dostępne), aby zredukować zagrożenie do akceptowalnego poziomu lub może także odmówić wykonania czynności lub przerwać jej wykonywanie;

- 
- „Część 5: Niezależność” - poza przestrzeganiem podstawowych zasad etyki, Międzynarodowe Standardy Niezależności wymagają od zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód, aby pozostawali niezależni podczas przeprowadzania badania, przeglądu lub innych usług atestacyjnych.
  - „Część 6: Konflikty interesów” - zawodowi księgowi aktywnie angażują się w życie gospodarcze w wielu rolach, co czasem może prowadzić do sytuacji, w których pojawiają się konflikty interesów. Konflikty takie nie stanowią jednak, same w sobie, naruszenia zasad kodeksu etyki. Jest tak dlatego, że nie zawsze można ich uniknąć - można je jednak skutecznie rozwiązywać poprzez zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
  - „Część 7: Zachęty, w tym prezenty i gościnność” - otrzymywanie różnego rodzaju prezentów czy zaproszeń na wydarzenia może być częścią naturalnego budowania relacji biznesowej na linii klient – księgowy (biegły rewident). Niekiedy jednak impulsem do danej zachęty może być chęć wpłynięcia na czyjeś zachowanie. Z przeprowadzonej analizy możemy się dowiedzieć, jakie są rodzaje zachęt, jak je rozpoznać i przede wszystkim – jaka powinna być odpowiednia na nie reakcja księgowego (biegłego rewidenta).
  - „Część 8: Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji [w przypadku zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach]” - podstawowe zasady uczciwości i profesjonalnego postępowania wymagają od księgowych reagowania na naruszenie przepisów prawa i regulacji poprzez podjęcie odpowiednich działań, stawiając na pierwszym miejscu interes publiczny. Co niezmiernie ważne, zgłoszenie przez księgowego naruszenia prawa nie stoi w sprzeczności z zasadą poufności, gdyż „ujawnienie naruszenia przepisów prawa i regulacji odpowiednim władzom nie będzie traktowane jako naruszenie obowiązku zachowania poufności wobec pracodawcy zawodowego księgowego zatrudnionego w przedsiębiorstwie”.
  - „Część 9: Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji [w przypadku zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód]” – odnosi się do odpowiedzialności zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód, w tym biegłych rewidentów. W sytuacji, gdy zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód dowiadyuje się lub podejrzewa, że doszło lub może dojść do naruszenia przepisów prawa i regulacji, wówczas zobowiązany jest poinformować o tym fakcie kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór. Zawodowy księgowy jest również zobowiązany do podejmowania odpowiednich dalszych działań służących ochronie interesu publicznego. W materiale zwrócono także uwagę na fakt, że ze względu na charakter usług badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz związane z nimi oczekiwania społeczne, jeszcze większe obowiązki spoczywają na biegłych rewidentach. W materiale zamieszczono przykład sytuacji naruszenia przepisów prawa i regulacji oraz proponowane działania, jakie powinien podjąć zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód w zależności od tego, czy przeprowadza badanie sprawozdania finansowego, czy świadczy usługi inne niż badanie i przegląd sprawozdania finansowego.
  - „Część 10: Nacisk na naruszenie podstawowych zasad” – ze względu na szeroki zakres usług świadczonych przez zawodowych księgowych, w ich praktyce mogą pojawiać się sytuacje, w których klient, przełożony bądź inna osoba (np. sprzedawca lub pożyczkodawca) wywiera nacisk, którego

celem jest naruszenie przez księgowego podstawowych zasad. Tych pięć zasad to: uczciwość, obiektywizm, kompetencje zawodowe i należyta staranność, zachowanie poufności oraz profesjonalne postępowanie. Dochowując obowiązku działania w interesie publicznym, zawodowy księgowy nie może dopuścić do tego, aby nacisk skutkowałam naruszeniem podstawowych zasad. Nie może też wywierać nacisku na innych, aby dopuścili się takiego naruszenia.

- „Część 11: Rola księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie – skupienie na stronniczości” – od zawodowego księgowego oczekuje się takiego mentalnego nastawienia, które uosabia świadomość potencjalnego negatywnego wpływu stronniczości na osądy i decyzje. Rolą zawodowego księgowego jest stosowanie „zawodowego osądu lub osądu biznesowego nie ulegając przy tym stronniczości, konfliktowi interesów ani nadmiernemu wpływowi lub zależności”.

#### » Inna ważna inicjatywa PIBR to Bank dylematów etycznych<sup>10</sup>

Z inicjatywy Komisji ds. etyki KRBR zainicjowała projekt, którego celem jest zebranie przykładów dylematów etycznych, z którymi mierzą się w swojej praktyce zawodowej biegli rewidenci. Wybrane przykłady przekazywane do PIBR przy pomocy formularza kontaktowego<sup>11</sup> są na bieżąco analizowane przez Komisję ds. etyki i przekształcane w przykładowe dylematy etyczne. Komisja ds. etyki przygotowała także opisy przykładowych dylematów, które są dostępne po zalogowaniu w panelu biegłego rewidenta. Uwaga! Wyjaśnienia Komisji są dla biegłych rewidentów jedynie wskazówką i nie stanowią prawnie wiążącej interpretacji przepisów prawa i standardów wykonywania usług biegłego rewidenta.

## 4. SZCZEGÓLNE ZAGADNIENIA

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

Bardzo duży wpływ nie tylko na gospodarkę i społeczeństwo, ale także na działalność KRBR, samorządu PIBR oraz na firmy audytorskie i wykonywanie zawodu przez biegłych rewidentów miała i nadal ma pandemia koronawirusa SARS-Cov-2.

Na początku 2020 r. w związku z zaistniałą sytuacją KRBR i PIBR podjęła szereg działań, m. in.:

#### 1. Apel do biegłych rewidentów:

KRBR przygotowała apel do biegłych rewidentów zachęcający do podjęcia działań, których celem było zminimalizowanie ryzyka zarażenia i przenoszenia koronawirusa SARS-Cov-2 oraz do stosowania się do zaleceń epidemiologicznych.

#### 2. Pismo do Prezesa Rady Ministrów:

KRBR złożyła pisemny postulat o odroczenie określonych przepisami prawa terminów na sporządzenie rozliczeń i deklaracji podatkowych, a także sporządzenie i zatwierdzenie sprawozdań finansowych za 2019

<sup>10</sup> Więcej na ten temat w aktualności pt. „Bank dylematów etycznych”.

<sup>11</sup> Formularz, za pomocą którego można przedstawiać opisy dylematów etycznych, jest dostępny w [panelu biegłego rewidenta po zalogowaniu](#).



rok, jak również wyraziła poparcie dla podobnych postulatów złożonych przez inne organizacje zawodowe: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce oraz Krajową Izbę Doradców Podatkowych.

3. Bieżące informowanie o zmianach regulacji prawnych w ramach pakietu tzw. Tarczy Antykryzysowej: Informowaliśmy o planach dotyczących m.in. wydłużenia terminów na sporządzenie deklaracji podatkowych, rozliczeń podatkowych, sporządzenie i zatwierdzenie sprawozdań finansowych oraz publikowanie projektów oraz przyjętych wersji tych aktów prawnych.
4. Poinformowanie o publikacjach komunikatów PANA i KEONA: Informowaliśmy o komunikatach PANA oraz przetłumaczonym na język polski stanowisku Komitetu Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (KEONA) przedstawiających wytyczne dla biegłych rewidentów i firm audytowych.

**Uwaga:**

Poniżej prezentujemy w uporządkowany sposób informacje na temat wybranych, najważniejszych opracowań, wytycznych i wskazówek, które mogą być przydatne podczas badania sprawozdań finansowych, ale także świadczenia przez biegłych rewidentów innych usług, z uwzględnieniem wpływu pandemii COVID-19.

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

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

Koronawirus jest problemem globalnym. Dotyka on, w różnym zakresie, bezpośrednio lub pośrednio, klientów firm audytorskich, ale także i same firmy audytorskie. Sytuacja wynikająca z rozprzestrzeniania się koronawirusa sprawia, że planowanie oraz prowadzenie audytów jest trudniejsze niż zwykle. Aby wesprzeć biegłych rewidentów, 16 marca 2020 r. opublikowaliśmy pierwsze wskazówki dotyczące badania sprawozdań finansowych za 2019 rok. W opracowaniu była mowa m.in. o zasadach bezpiecznej współpracy z klientem, zaprezentowane były informacje o podejściu do badania oraz sporządzania sprawozdania z badania w kontekście zdarzeń po dacie bilansu oraz oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności. Podkreślono potrzebę szybkiej reakcji, przede wszystkim jak najszybszego kontaktu z zarządami klientów, radami nadzorczymi, komitetami audytu, aby wspólnie wypracować najbezpieczniejsze i najbardziej efektywne rozwiązania służące bieżącej współpracy, zakończeniu procesu sporządzania sprawozdania finansowego, jak również jego audytu. Zwrócono uwagę na rozważenie wydłużenia terminu zakończenia badania i omówienie z klientem możliwości zmiany warunków umowy o badanie w zakresie późniejszego zakończenia badania i przekazania sprawozdania z badania.

(Pobierz wskazówki [tutaj](#))

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

Kolejne opracowanie stanowiło kontynuację i rozwinięcie poprzednich wskazówek. W materiale skoncentrowano uwagę na wymogach KSB 570 (Z). W opracowaniu wyjaśniono różnice między obowiązkami i odpowiedzialnością zarządu, osób sprawujących nadzór oraz biegłego rewidenta. Zaprezentowano różne rodzaje czynników, które, indywidualnie lub łącznie z innymi, mogą zostać uznane za krytyczne dla zdolności do kontynuacji działalności lub wskazywać na istotną niepewność. Podkreślono, że z uwagi na dynamiczną sytuację ocena kierownictwa jednostki dotycząca kontynuacji działalności to proces, który powinien zakończyć się w dacie jak najbliższej dniu sporządzenia sprawozdania finansowego. Podsumowano wymogi standardu KSB 570 (Z) i ustawy o biegłych rewidentach dotyczące badania sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności w tym aspekcie. Szczegółnej uwadze polecamy diagram – ścieżkę decyzyjną, który w prosty sposób pokazuje wpływ wniosków biegłego rewidenta na rodzaj opinii z badania. Zaprezentowano również oparte na KSB 570 (Z) przykłady ilustrujące zapisy w sprawozdaniu z badania dotyczące kontynuacji działalności.

(Pobierz wskazówki [tutaj](#))

Dla ułatwienia zapoznania się z diagramem, o którym mowa powyżej, pokazującym w prosty sposób wpływ wniosków biegłego rewidenta na rodzaj opinii z badania, prezentujemy go poniżej.

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

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

**D2****Ocena biegłego rewidenta:**

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

**D3****Ocena biegłego rewidenta:**

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

**Rekomendacja biegłego rewidenta:**

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

**D2A****Ocena biegłego rewidenta:**

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

**D2B****Ocena biegłego rewidenta:**

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

**P1**

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

**P2**

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

**P3**

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

**P4**

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

**P5**

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

**P6**

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

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

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

- **Pierwszy Alert, ogólny** – wskazujący obszary wymagające szczególnej uwagi w zmieniającym się środowisku badania, a także na potrzebę analizy polityk i procedur systemu kontroli jakości związanych z kierowaniem i nadzorowaniem zespołów realizujących zlecenia oraz kontrolą ich pracy, pozostawianie wyczulonym na możliwość wystąpienia oszustwa lub błędu, w tym oszukańczej sprawozdawczości finansowej, oraz stawianie na pierwszym miejscu zawodowego sceptycyzmu. Udostępnione opracowanie przedstawia w sposób syntetyczny najważniejsze obszary, które mogą wymagać głębszej analizy przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania i sporządzenia odpowiedniego sprawozdania z badania, a są nimi:

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

(pobierz Alert [tutaj](#)).

- Kolejne, Alerty szczegółowe były poświęcone:

### » Kontynuacji działalności (pobierz Alert [tutaj](#))

Publikacja naświetla kluczowe obszary, na których należy skoncentrować się przeprowadzając procedury badania i wyciągając wnioski odnośnie tego, czy odpowiednie jest zastosowanie przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności zgodnie z wymogami KSB 570 (Z). Opracowanie jest także pomocne dla osób sporządzających sprawozdania finansowe, osób sprawujących nadzór oraz innych użytkowników sprawozdań finansowych w zrozumieniu obowiązków biegłego rewidenta w odniesieniu do kwestii kontynuacji działalności łącznie z wpływem na sprawozdanie z badania.

### » Późniejszym zdarzeniom (pobierz Alert [tutaj](#))

Celem opracowania IAASB jest wskazanie kluczowych obszarów, na których należy skoncentrować się wykonując procedury badania dotyczące późniejszych zdarzeń zgodnie z KSB 560.

**» Sprawozdawczości z badania** (pobierz Alert [tutaj](#))

Opracowanie w szczególności omawia aspekty związane z:

- modyfikacjami opinii z powodu istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego lub niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania,
- istotną niepewnością dotyczącą kontynuacji działalności,
- kluczowymi sprawami badania i/lub akapitami objaśniającymi ze zwróceniem uwagi oraz
- skutkami dla sprawozdawczości w przypadku, gdy biegły rewident badający sprawozdanie finansowe przeprowadza także przegląd śródroczny.

**» Przeglądowi śródrocznego sprawozdania finansowego przeprowadzonego zgodnie z MSP 2410** (pobierz Alert [tutaj](#))

W Alercie zaprezentowano wiele cennych wskazówek, które z pewnością będą pomocne w pracy biegłego rewidenta. M.in. omawiane są procedury przeglądu jak również raportowanie biegłego rewidenta, w tym formułowanie zmodyfikowanych wniosków z przeglądu.

**» Badaniu szacunków księgowych** (pobierz Alert [tutaj](#))

W publikacji są podkreślone kluczowe obszary związane z procedurami badania szacunków księgowych i powiązanych z nimi ujawnień w sprawozdaniu finansowym zgodnie z **KSB 540 (zmienionym)**. KSB 540 (zmieniony) jest standardem zmienionym przez IAASB i zastąpi dotychczasowy KSB 540. Zmieniony standard zawiera bardziej szczegółowe wymagania i materiały objaśniające ich zastosowanie w zakresie metod (w tym modeli), założeń i danych, a także rozważania na temat czynników ryzyka nieodłącznego, które mogą spowodować ryzyko istotnego zniekształcenia. Zmieniony standard został już ustanowiony przez KRBR jako krajowy standard badania, ale obligatoryjne zastosowanie będzie miał dopiero do badania sprawozdań finansowych za 2021 rok (więcej na ten temat w Alercie w części pt. Standardy przyjęte przez KRBR i zatwierdzone przez PANA, dla których nie minął jeszcze termin obowiązkowego ich zastosowania). Niemniej jednak, jak sam alert wskazuje, wytyczne i wskazówki w nim zawarte są również przydatne dla biegłych rewidentów przeprowadzających badania według obecnie obowiązującego KSB 540, gdyż zmieniony standard jest rozszerzeniem i doprecyzowaniem obecnego standardu. Wartością dodaną alertu jest zwłaszcza to, że omawia on wymagania dotyczące badania szacunków w kontekście warunków i okoliczności wynikających z pandemii COVID-19.

- Przy okazji informujemy, że na [stronie internetowej PANA](#) zostało udostępnione opracowanie prezentujące skrót ww. komunikatów IAASB, pt. „Nowe komunikaty IAASB dotyczące audytu w okresie pandemii COVID-19”, o którym jest też mowa w dalszej części Alertu specjalnego pt. „PANA o tym „Jak przygotować się do badania za rok 2020””.
- Przetłumaczyliśmy także, listę kontrolną przygotowaną przez IFAC dla małych firm dotyczącą kontynuacji działalności – **„Lista kontrolna kontynuacji działalności przez małe przedsiębiorstwo – jak przetrwać i dobrze prosperować po zakończeniu pandemii COVID-19”**. Lista kontrolna obejmuje kluczowe zagadnienia w zakresie zarządzania finansami i zarządzania strategicznego, i ma za zadanie pomóc firmom w identyfikowaniu i analizowaniu istotnych kwestii. (Pobierz opracowanie [tutaj](#)).



Chcielibyśmy zwrócić Państwa uwagę na jeszcze jeden zasób informacyjny. Na stronie internetowej IFAC jest wydzielona sekcja poświęcona pandemii w szerszym kontekście - są tu publikacje dotyczące m.in. sprawozdawczości finansowej, ale także ww. alerty – [COVID-19 Resources from IFAC's Network](#).

**Uwaga:**

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

Konieczne może być zapewnienie dodatkowego czasu na zebranie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, analizę i ocenę dostarczonych przez jednostkę dodatkowych materiałów, informacji i wyjaśnień w zakresie wpływu obecnej sytuacji na działalność spółki i jej sprawozdanie finansowe oraz sformułowanie ostatecznych wniosków co do wyników badania, w tym tych mających wpływ na opinię.

**8. Opracowania i materiały udostępnione przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego****Wstęp – zmiana modelu nadzoru nad firmami audytorskimi**

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

1 stycznia 2020 r. PANA rozpoczęła realizację swoich zadań nadzorczych, w tym prowadzenie listy firm audytorskich. PANA wykonuje zadania poprzednio realizowane przez Komisję Nadzoru Audytowego, jak również nowe – przewidziane w ustawie. Nowe zadania PANA to podejmowanie działań służących prawidłowemu funkcjonowaniu rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich, mających na celu rozwój tego rynku oraz jego konkurencyjności, wspieranie rozwoju innowacyjności oraz działania edukacyjne i informacyjne.

PANA przejęła również część zadań samorządu biegłych rewidentów (PIBR). Od 1 stycznia 2020 r. PANA prowadzi również listę firm audytorskich, dokonuje wpisów i skreśleń firm audytorskich.<sup>12</sup> W związku z tym firmy audytorskie powinny przekazywać już wszystkie informacje związane z aktualizacją danych ujawnionych na tej liście do PANA.

**Uwaga:**

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

<sup>12</sup> Poprzednio lista firm audytorskich była prowadzona przez KRBR. W kompetencjach KRBR nadal pozostało prowadzenie rejestru biegłych rewidentów.

**PANA o tym „Jak przygotować się do badania za rok 2020?”**

PANA opublikowała na swojej stronie internetowej (**pod adresem:** <https://pana.gov.pl/informacje-ogolne-o-pana-1/jak-przygotowac-sie-do-badania-za-rok-2020/>) zestawienie komentarzy oraz opracowań artykułów dotyczących badania sprawozdania finansowego w obliczu pandemii, które ma pomóc biegłym rewidentom w przygotowaniu się do badania. Nadzorca wskazał 4 kluczowe ryzyka audytu związane z pandemią COVID w badaniu za rok 2020, są to:

- kontrola wewnętrzna,
- ryzyko oszustwa,
- nieprawidłowości w wykorzystaniu środków z pomocy rządowej oraz
- badanie wartości szacunkowych.

Zachęcamy także do zapoznania się z pozostałymi opracowaniami PANA dotyczącymi badania za rok 2020. Linki do dostępnych już opracowań znajdują się poniżej. Pozostałe, zgodnie z informacjami ze strony internetowej PANA, będą pojawiać się systematycznie.

- a. **Zagadnienie kontynuacji działalności** ([link](#))
- b. **Zagadnienie badania zdarzeń po dniu bilansowym** ([link](#))
- c. **Zagadnienie dotyczące inwentaryzacji** ([link](#))
- d. **Zagadnienie dotyczące testów kontroli** ([link](#))
- e. **Zagadnienie dotyczące oszustwa** ([link](#))
- f. Zagadnienia dotyczące audytów w JZP (wkrótce)
- g. Zagadnienie dotyczące szacunków (wkrótce)
- h. **Zagadnienie sprawozdania z badania w kontekście COVID** ([link](#)).

Nieco szerzej chcielibyśmy wspomnieć, o wybranych z powyższych, opracowaniach:

**» „Proces badania inwentaryzacji w przypadku badania prowadzonego w sposób zdalny w świetle wytycznych zaprezentowanych na stronie IFAC”**

PANA opublikowała skrót wytycznych Instytutu Biegłych Księgowych Anglii i Walii (ICAEW)<sup>13</sup> dotyczących procesu inwentaryzacji w przypadku badania prowadzonego w sposób zdalny oraz swój komentarz na ten temat. Wytyczne ICAEW PANA opatrzyła także swoim komentarzem.

ICAEW, twórca wytycznych, wskazuje, że procedury badania związane z inwentaryzacją, omówione w MSB 501 – „Dowody badania - szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji” (przyjętym jako [KSB 501](#)), nie zostały zmienione w wyniku pandemii. Twórca wytycznych zwraca uwagę na zagadnienia takie jak:

<sup>13</sup> Pełna treść wytycznych ICAEW w oryginalnej wersji językowej dostępna jest pod adresem: <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2020/mar-2020/coronavirus-stocktake-attendance-and-the-auditors-report>.

- obecność wirtualna,
- udział w inwentaryzacji w innym terminie,
- inwentaryzacja zapasów w posiadaniu strony trzeciej,
- wpływ wydłużenia okresu rozliczeniowego na procedury badania,
- implikacje dla sprawozdania biegłego rewidenta.

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

### » „Planowanie badania ryzyka oszustwa w okresie pandemii COVID-19”

PANA, kontynuując przybliżanie treści dotyczących audytu w okresie COVID-19, zwraca uwagę na ryzyko oszustw – jego identyfikację oraz ocenę, odwołując się przy tym do informacji zamieszczonych na stronie internetowej IFAC oraz do dwóch opracowań Deloitte (informacje i opracowania są przygotowane w j. angielskim). PANA zachęca do zapoznania się z pełną treścią tych opracowań i przypomina, że rozważania związane z ryzykiem oszustwa należy powiązać ze standardem KSB 240 – „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”. PANA przypomina także, że w przypadku natknięcia się na przypadki oszustwa biegli rewidenci powinni kierować się wskazaniem w szczególności par. 38 KSB 240 dotyczącego braku możliwości kontynuowania zlecenia.

PANA wskazuje, że biegli rewidenci powinni zwrócić szczególną uwagę na następujące ryzyka:

- zawyżanie przychodów,
- przesłanki obniżenia wartości aktywów oraz konieczność utworzenia rezerw,
- manipulacje wysokością szacunków ujmowanych w księgach rachunkowych,
- restrukturyzacja i celowe „topienie” trudnych kosztów,
- kapitalizacja i nieprawidłowe aktywowanie kosztów,
- niepełne ujawnienia,
- manipulowanie wysokością marży,
- zaburzenia systemu kontroli wewnętrznej w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych.

PANA zwraca także uwagę na te aspekty kontroli wewnętrznej, które w kontekście sprawozdawczości finansowej są obecnie narażone na największe ryzyko nadużyć:

- ogólny nadzór zarządu nad systemem kontroli wewnętrznej,
- kontrolę kierownictwa w kontekście szacunków ujmowanych w księgach rachunkowych,
- weryfikację przebiegu transakcji biznesowych,
- płatności gotówkowe,
- automatyczne mechanizmy kontrolne,
- efektywność procesów zleconych na zewnątrz organizacji,
- zasady dostępu do systemów IT,
- zmiany zarządu i kluczowych pracowników,

- \_ infrastrukturę do pracy zdalnej,
- \_ metody pomiaru ryzyka w działalności gospodarczej,
- \_ bieżące procesy monitoringu,
- \_ ryzyka związane z pracownikami,
- \_ komunikację,
- \_ sposoby testowania efektywności kontroli wewnętrznej.

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

### » „Zrozumienie kontroli wewnętrznej w okresie pandemii COVID-19”

PANA przypomina, że zgodnie z KSB 315 par. 12-24 biegły rewident rozpoczynając badanie uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznej mającej znaczenie dla badania. W związku z tym kontynuując przybliżanie treści dotyczących audytu w okresie pandemii COVID-19, PANA zachęca do zapoznania się z artykułem opublikowanym 13 kwietnia 2020 r. w Journal of Accountancy i zaprezentowanym na stronach IFAC („*Tips for auditing with changed controls during the pandemic*”)<sup>14</sup>

Artykuł wskazuje na trudności związane z poprawnym rozpoznanie kontroli ze względu na istotne zmiany zachodzące w ciągu badanego roku. Autorzy swoje rozważania dzielą na kolejne kroki, systematyzując podejście do zrozumienia kontroli wewnętrznej badanej jednostki w okresie COVID-19:

1. Analiza zmienionego środowiska
2. Ocena środowiska kontrolnego
3. Ocena zaprojektowania i wdrożenia kontroli
4. Przeprowadzenie testów poprawności funkcjonowania kontroli.

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

## 9. Inne opracowania zawierające wytyczne i wskazówki będące wsparciem w świadczeniu usług w okresie pandemii COVID-19

### » „Sprawozdanie finansowe w czasie pandemii COVID-19” – rekomendacje Komitetu Standardów Rachunkowości

Na stronie internetowej Komitetu Standardów Rachunkowości (KSR) zostały opublikowane rekomendacje, które koncentrują się na skutkach pandemii COVID-19 i zawierają następujące bloki tematyczne:

- \_ założenie kontynuacji działalności z uwzględnieniem zdarzeń po dniu bilansowym,
- \_ inwentaryzacja,

<sup>14</sup> Pełna treść tego artykułu, w języku angielskim, dostępna jest pod adresem:

[https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/apr/auditing-with-changed-controls-during-coronavirus-pandemic.html?utm\\_source=mnl:cpald&utm\\_medium=email&utm\\_campaign=14Apr2020](https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/apr/auditing-with-changed-controls-during-coronavirus-pandemic.html?utm_source=mnl:cpald&utm_medium=email&utm_campaign=14Apr2020)

- wsparcie uzyskane w ramach tzw. Tarczy Anty kryzysowej oraz w ramach innych form pomocy,
- dodatkowe koszty działalności operacyjnej,
- ostrożna wycena aktywów i zobowiązań, w tym aktualizacja szacunków i wycena w wartościach godziwych,
- wycena produktów przy niewykorzystanych zdolnościach produkcyjnych,
- sprawozdanie z działalności.

Rekomendacje mogą być pomocne przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sporządzaniu sprawozdań finansowych za 2020 rok. Dokument jest skierowany do osób odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego tj. kierowników jednostek, osób, którym powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, pracowników służb finansowo-księgowych, a także interesariuszy, którzy oczekują rzetelnej i jasnej informacji o sytuacji finansowej i majątkowej oraz wyniku finansowym jednostek.

Do lektury zachęcamy także wszystkich biegłych rewidentów, którzy w opracowaniu znajdą wiele cennych informacji przydanych podczas badania sprawozdania finansowego za 2020 rok.

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

### **»„Korzystanie ze specjalistów w otoczeniu związanym z COVID-19”**

Publikacja opracowana przez IESBA zawiera wytyczne, które mają na celu pomóc zawodowym księgowym zatrudnionym w przedsiębiorstwach oraz zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód w określeniu, kiedy może zaistnieć potrzeba skorzystania z usług specjalisty w celu wsparcia w wykonywaniu określonych zadań i innych czynności zawodowych w ramach organizacji zatrudniających oraz w ramach obsługi klientów w otoczeniu związanym z pandemią COVID-19.

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

### **»„COVID-19: Aspekty etyczne oraz rozważania dotyczące niezależności”**

Dokument przygotowany przez IESBA zawiera listę pytań i odpowiedzi istotnych w kontekście wyzwań dla etyki i niezależności wynikających z pandemii COVID-19. Zagadnienia odnoszą się zarówno do zawodowych księgowych, jak i do biegłych rewidentów oraz innych zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód.

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

## **Ważne!**

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

Konsekwencje pandemii Covid-19 dla sprawozdań finansowych i zleceń audytowych są złożone i spowodowały wyzwania dla kierownictwa, osób sprawujących nadzór oraz firm audytorskich i biegłych rewidentów. Istnieje bezprecedensowy poziom niepewności co do gospodarki, przyszłych zysków i wielu innych danych wejściowych, które stanowią fundamentalne elementy sprawozdawczości finansowej. Sporządzający sprawozdania finansowe prawdopodobnie będą musieli wziąć pod uwagę znaczące i wielorakie konsekwencje dla sprawozdawczości finansowej w krótkim i potencjalnie średnim okresie. Niepewność wynikająca z obecnego otoczenia może zwiększyć wyzwanie w uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania potrzebnych do sformułowania niezależnego poglądu na temat zasadności szacunków i osądów kierownictwa.



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

**Biegły rewident zwróć szczególną uwagę na:**

- » profesjonalny osąd i zawodowy sceptycyzm,
- » planowanie – identyfikacja i oszacowanie ryzyka,
- » dowody badania,
- » badanie szacunków księgowych,
- » kontynuację działalności,
- » późniejsze zdarzenia,
- » sprawozdawczość z badania.

## 4.2 Przepisy o ochronie danych osobowych

Przypomnijmy, że w 2019 r. w związku z pojawiającymi się wątpliwościami dotyczącymi tego, jaka jest rola firm audytorskich i świadczących w ich imieniu usługi biegłych rewidentów, czy są one „administratorami” czy też „podmiotami przetwarzającymi” PIBR skierowała zapytanie do Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych („UODO”). Zdaniem Prezesa UODO, jak wynika z otrzymanej interpretacji, firmy audytorskie **w ramach świadczenia usług atestacyjnych występują w roli samodzielnych administratorów**. Pytanie i odpowiedź UODO dostępne są na stronie internetowej PIBR, aktualność pt. *„Firmy audytorskie są administratorami danych osobowych”*.

Otrzymana interpretacja wymagała wprowadzenia odpowiednich zapisów w umowach o wykonanie usługi atestacyjnej, w tym badania sprawozdania finansowego. Zmieniona przykładowa umowa o badanie została udostępniana jeszcze w 2019 r. ([por. dalej](#)).

Informacje związane z tematyką RODO<sup>15</sup> można znaleźć na dedykowanej stronie internetowej **Urzędu Ochrony Danych Osobowych** pod adresem internetowym <https://uodo.gov.pl/pl>.

### Uwaga!

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

<sup>15</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE. L. z 2016 r. Nr 119, str. 1, z późn. zm.) („RODO”).

**Wsparcie PIBR:****»„Wskazówki dla firm audytorskich dotyczące stosowania przepisów RODO w zakresie świadczenia usług atestacyjnych”**

W kwietniu 2020 r. udostępniliśmy pierwsze wydanie opracowania, które może pomóc firmom audytorskim w realizacji tych obowiązków. Opracowanie zawiera wskazówki, wyjaśnienia oraz wytyczne postępowania mające na celu wsparcie firm audytorskich w rozumieniu i realizacji obowiązków oraz w dostosowaniu działalności w zakresie świadczenia usług atestacyjnych do przepisów RODO oraz ustawy o biegłych rewidentach. W opracowaniu wskazano podstawowe obowiązki firm audytorskich, gdy występują w roli administratora danych, a także przedstawiono w jaki sposób należy je prawidłowo realizować. Można tu znaleźć instrukcję zabezpieczania danych przekazywanych drogą elektroniczną, przykładową procedurę upoważniania, procedurę, gdy stwierdzono naruszenie ochrony danych, wytyczne dotyczące analizy ryzyka – przykładową metodę szacowania ryzyka, wytyczne dotyczące rejestrów czynności, procedurę postępowania w przypadku konieczności dokonania oceny skutków, gdy przetwarzanie może nieść wysokie ryzyko dla ochrony danych oraz wytyczne dotyczące retencji danych.

**Zmiana w opracowaniu RODO**

29 lipca 2020 r. udostępniliśmy drugie wydanie opracowania. W drugim wydaniu zmianie uległ załącznik nr 7 pt. „Wytyczne dotyczące rejestrów czynności”. Zmieniony został format tabeli, która w pierwotnej wersji była wklejona jako arkusz Excel i nie wyświetlała się poprawnie. Zmieniona tabela znajduje się odpowiednio: na stronie nr 44 wersji Pdf oraz na stronie 3 wersji Word.

Materiał jest udostępniony w formacie pdf a także w formacie Word, ułatwiającym bezpośrednią implementację wskazówek.

Materiał można pobrać ze strony internetowej PIBR, z profilu biegłego rewidenta po zalogowaniu się, w sekcji „Rozwiń panel”, dostępnej w lewym górnym rogu strony ([pobierz opracowanie](#)).

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

Przypomnijmy, że w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1526 z późn. zm.) – biegły rewident jest wymieniony jako jedna z „instytucji obowiązkanych” (art. 2 ust. 1 pkt 15).

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

- » [Krajowa ocena ryzyka prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu](#)
- » [Aneks nr 1 Metodyka przygotowania pierwszej krajowej oceny ryzyka prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu](#)
- » [Aneks nr 2 Scenariusze ryzyka prania pieniędzy](#)
- » [Aneks nr 3 Scenariusze ryzyka finansowania terroryzmu](#)
- » [Aneks nr 4 Analiza informacji statystycznych przekazanych przez podmioty nadzorowane przez KNF na potrzeby Krajowej Oceny Ryzyka](#)
- » [Aneks nr 5 Opis działalności wybranych organów i jednostek administracji publicznej zaangażowanych w funkcjonowanie krajowego systemu przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu](#)

#### Ważne:

W 2020 r. do KRBR pismo skierował Generalny Inspektor Informacji Finansowej z prośbą o jego rozpowszechnienie.<sup>16</sup> W piśmie GIIF przypominał biegłym rewidentom o wybranych obowiązkach wynikających z ustawy AML, obejmujących:

- Ocenę ryzyka, z podkreśleniem, że przeprowadzenie takiej oceny jest jednym z kluczowych obowiązków, który determinuje kolejne działania, m.in. dotyczące procesów i kształtu wewnętrznych procedur czy też zakresu i sposobu stosowania środków bezpieczeństwa finansowego.
- Rozpoznanie ryzyka związanego ze stosunkami gospodarczymi lub transakcją okazjonalną oraz ocenienie jego poziomu. GIIF wskazuje na częsty błąd polegający na zestawieniu ze sobą tego obowiązku oraz obowiązku wskazanego powyżej.
- Stosowanie środków bezpieczeństwa finansowego w zakresie i z intensywnością uwzględniającymi rozpoznane ryzyko związane ze stosunkami gospodarczymi lub z transakcją okazjonalną. Wszystkie środki

<sup>16</sup> Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „GIIF przypomina o obowiązkach wynikających z ustawy AML”, gdzie można zapoznać się także z treścią pisma GIIF,

bezpieczeństwa finansowego muszą zostać zastosowane, poza wyjątkiem określonym w art. 38 ustawy. Modyfikacjom może podlegać jedynie ich intensywność i, w zależności od ryzyka, zakres.

- Zawiadomienie GIIF o okolicznościach, które mogą wskazywać na podejrzenie popełnienia przestępstwa.
- Stosowanie szczególnych środków ograniczających wobec osób i podmiotów. Biegli rewidenci są zobligowani do weryfikacji swoich klientów na wskazanych listach sankcyjnych. W przypadku wątpliwości GIIF zachęca do wysyłania pytań na dedykowaną skrzynkę mailową: [srodkiograniczajace@mf.gov.pl](mailto:srodkiograniczajace@mf.gov.pl).
- Zapewnienie udziału osób wykonujących obowiązki związane z AML w programach szkoleniowych.

### **Wsparcie PIBR:**

Pierwszym etapem wsparcia biegłych rewidentów było opracowanie i udostępnienie w 2019 r. podsumowania najważniejszych obowiązków instytucji obowiązanych wynikających z ustawy AML, mających wpływ na wykonywanie zawodu biegłego rewidenta (informacja na ten temat została opublikowana w postaci newsa pt. *„Biegły rewident jest instytucją obowiązaną w AML”*).

### **»„Wewnętrzna procedura wprowadzona na podstawie art. 50 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu”**



Dalsze wsparcie ze strony PIBR związane było z udostępnieniem 3 kwietnia 2020 r. w panelu biegłego rewidenta materiałów, które obejmowały:

- „wewnętrzną procedurę” w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu wymaganą przez art. 50 ustawy AML. Procedura ma przykładowy charakter, ale może zostać w prosty sposób zaimplementowana w firmie audytorskiej. W opracowaniu zamieszczone są też przykładowe oświadczenia i inne praktyczne wskazówki;
- zestawienie obowiązków wynikających z ustawy AML wraz ze wskazaniem terminu lub częstotliwości ich realizacji;
- wykaz przydatnych linków do komunikatów Generalnego Inspektora Informacji Finansowej (GIIF), w tym m.in.: bezpłatnego e-learningowego kursu dla pracowników instytucji obowiązanych oraz pierwszej Krajowej Oceny Ryzyka Prania Pieniędzy oraz Finansowania Terroryzmu. Instytucje obowiązane, które

zgodnie z ustawą AML mają obowiązek identyfikacji i oceny ryzyk odnoszących się do ich działalności, przy sporządzaniu swoich ocen ryzyka mogą uwzględniać tę krajową ocenę ryzyka.

### **Interpretacja MF zapisów ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu<sup>17</sup>**

Departament Informacji Finansowej w MF w odpowiedzi na dwa pisma KRBR podzielił pogląd, że zapisy ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (ustawa AML) i dyrektywy 2015/849 oraz ustawy o biegłych rewidentach wprowadzają wątpliwości interpretacyjne.<sup>18</sup> Z literalnego brzmienia przepisu ustawy AML wynika, że instytucją obowiązaną są biegli rewidenci. Przepisu tego nie sposób jednak odczytywać w oderwaniu od dyrektywy 2015/849 – źródła zmian w polskiej ustawie w wyniku implementacji prawa unijnego, która wskazuje, że przepisy dyrektywy mają zastosowanie do osób fizycznych lub prawnych podczas wykonywania ich działalności zawodowej biegłych rewidentów. Zdaniem resortu może to prowadzić do wniosku, że poza przypadkiem, kiedy biegły rewident wykonuje zawód jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek, w pozostałych przypadkach instytucją obowiązaną powinna być firma audytorska.

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

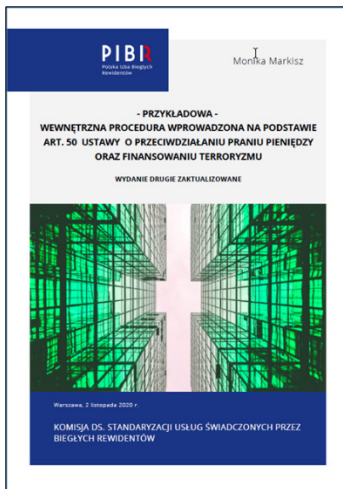
1. wykonywania czynności rewizji finansowej,
2. świadczenia usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów,
3. świadczenia usług pokrewnych

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

Wyjaśniono również – w odniesieniu do oceny ryzyka i rozpoznawania ryzyka – iż biegli rewidenci, co do zasady, należą do kategorii instytucji obowiązanych narażonych w mniejszym stopniu na ryzyko prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu. W związku z tym przygotowanie oceny ryzyka może być przeprowadzone na podstawie czynników ryzyka odnoszących się do: klientów, państw lub obszarów geograficznych, produktów, usług transakcji lub kanałów ich dostaw, z uwzględnieniem analizy czynników ryzyka. Należy jednak mieć na uwadze, że wskazany katalog nie jest katalogiem zamkniętym. Odnosząc się do realizacji obowiązku rozpoznania ryzyka prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu związanego ze stosunkami gospodarczymi lub z transakcją okazjonalną oraz oceny ryzyka Departament nie zgłosił zastrzeżeń do podejścia zaproponowanego przez PIBR.

<sup>17</sup> Więcej na ten temat w aktualności „MF wyjaśnia zapisy ustawy AML”.

<sup>18</sup> Z pytaniami PIBR i odpowiedzią MF można zapoznać się w aktualności pt. „MF wyjaśnia zapisy ustawy AML”.

**» Opracowanie AML – drugie zaktualizowane wydanie**

Drugie udostępnione przez PIBR 16 grudnia 2020 r., zaktualizowane wydanie materiałów, które pomagają w realizacji obowiązków wynikających z ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (AML), składa się, tak jak poprzednie wydanie, z trzech części:

- „przykładowej wewnętrznej procedury”,
- zestawienia obowiązków wynikających z ustawy AML wraz ze wskazaniem terminu lub częstotliwości ich realizacji;
- wykazu linków do przydatnych komunikatów GIIF.

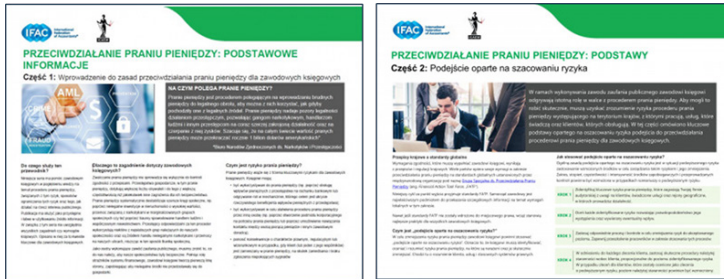
Aktualizacji opracowania dokonano w związku z pojawiającymi się wątpliwościami dotyczącymi ustawy AML oraz w rezultacie otrzymanej z Ministerstwa Finansów odpowiedzi, o której [mowa powyżej](#). Aktualizacja dotyczy m.in.: uwzględnienia ww. odpowiedzi MF na nasze pisma, w tym określenia instytucji obowiązanej i zakresu usług objętych obowiązkami AML oraz ograniczenia czynników ryzyka, a także zmiany wzoru oceny ryzyka, dołączenia nowego załącznika obrazującego sposób dokumentowania rozpoznanego ryzyka (załącznik nr 3), uzupełnienia procedury o wskazanie środków ograniczających ryzyko, uaktualnienia adresów publikacyjnych aktów prawnych, a także zaadresowania najczęściej pojawiających się wątpliwości zgłaszanych podczas szkoleń z tej tematyki.

Materiał jest udostępniony w formacie pdf a także w formacie Word, ułatwiającym bezpośrednią implementację wskazówek.

Materiał można pobrać ze strony internetowej PIBR, z profilu biegłego rewidenta po zalogowaniu się, w sekcji „Rozwiń panel”, dostępnej w lewym górnym rogu strony ([pobierz opracowanie](#)).



## » Przewodnik IFAC – Przeciwdziałanie praniu pieniędzy



Sześcioczęściowa seria przygotowana przez IFAC, przetłumaczona przez PIBR na język polski, jest przewodnikiem po zasadach przeciwdziałania praniu pieniędzy dla zawodowych księgowych. Dotychczas ukazały się:

- „Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawowe informacje – Część 1: Wprowadzenie do zasad przeciwdziałania praniu pieniędzy dla zawodowych księgowych” - Z pierwszej części dowiedzieć się można, czym jest ryzyko prania pieniędzy, jak przebiega proceder prania pieniędzy oraz poznać podstawowe pojęcia wiążące się z problematyką prania pieniędzy.
- „Przeciwdziałanie praniu pieniędzy, Podstawowe informacje: Część 2 – Podejście oparte na szacowaniu ryzyka” - zawodowi księgowi powinni rozumieć trzy kluczowe obszary ryzyka przy nawiązywaniu współpracy z nowymi firmami lub przy świadczeniu usług na rzecz klientów. Te ryzyka to: ryzyko geograficzne, ryzyko związane z klientem oraz ryzyko związane z usługami. Ogólną zasadą podejścia opartego na oszacowaniu ryzyka powinno być - w sytuacji podwyższonego ryzyka - zastosowanie wzmożonych środków w celu zarządzania takim ryzykiem i jego zmniejszenia. Zakres, stopień, częstotliwości i intensywność środków zapobiegawczych i przeprowadzanych kontroli powinna być wzmożona w przypadkach scenariuszy o podwyższonym ryzyku.
- „Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy Część 3: Zakładanie spółki” - księgowy powinien dążyć do zrozumienia, z jakich powodów ekonomicznych klient zwrócił się o założenie spółki lub pomoc w jej administrowaniu.

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

Przedstawiamy krótką informację na temat aktualnego stanu prawnego dotyczącego obowiązku raportowania przez emitentów w jednolitym elektronicznym formacie raportowania (ESEF).

##### Wprowadzenie

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

Dyrektywa 2004/109/WE (Transparency) w art. 4 ust. 7 nałożyła na Europejski Urząd Nadzoru Rynków Finansowych i Papierów Wartościowych (ESMA) obowiązek opracowania projektu standardów regulacyjnych w celu określenia elektronicznego formatu sprawozdawczości. Opublikowane **rozporządzenie UE nr 2019/815** uzupełnia dyrektywę 2004/109/WE właśnie w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania. Zgodnie z zapisami rozporządzenia UE nr 2019/815, rozporządzenie stosuje się do rocznych raportów finansowych zawierających sprawozdania finansowe za lata obrotowe rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2020 r. lub później. Rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Zgodnie z rozporządzeniem UE nr 2019/815:

- wszystkie raporty roczne sporządzane są przez emitentów w formacie XHTML;
- skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSSF, będące składnikami skonsolidowanych raportów rocznych znakowane są przy użyciu języka znaczników XBRL;
- znaczniki XBRL powinny być umieszczone w dokumencie XHTML przy użyciu specyfikacji standardu Inline XBRL;
- taksonomia, która ma być stosowana stanowi rozszerzenie taksonomii MSSF opracowanej przez Fundację MSSF;
- począwszy od 1 stycznia 2020 r. podstawowe części sprawozdania finansowego (tj. sprawozdanie z sytuacji finansowej, sprawozdanie z zysków lub strat i całkowitych dochodów, sprawozdanie z przepływów pieniężnych, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym), zawarte w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF, znakowane są szczegółowo. Ponadto począwszy od 1 stycznia 2022 r. informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego znakowana jest zbiorowo.

**Reasumując, na dzień publikacji niniejszej informacji, zgodnie z aktualnym stanem prawnym polskich emitentów obowiązuje rozporządzenie UE nr 2019/815.**

### **Opóźnienie obowiązku stosowania ESEF**

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

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

Aktualna lista krajów, które dokonały oficjalnej notyfikacji opcji przesunięcia wdrożenia ESEF dostępna jest pod [tym linkiem](#). Polska dotychczas nie dokonała takiej notyfikacji.

## **Prawo unijne**

15 lutego 2021 r. zostało przyjęte rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniające rozporządzenie (UE) 2017/1129 w odniesieniu do prospektu UE na rzecz odbudowy i ukierunkowanych zmian dotyczących pośredników finansowych oraz dyrektywę 2004/109/WE w odniesieniu do jednolitego elektronicznego formatu raportowania rocznych raportów finansowych w celu wsparcia odbudowy po kryzysie związanym z COVID-19. Rozporządzenie to, w art. 4 dotyczącym zmiany art. 4 ust. 7 akapit pierwszy dyrektywy 2004/109/WE, adresuje intencję regulatora unijnego w zakresie przesunięcia obowiązku stosowania ESEF. Aby skorzystać z opcji, czyli odroczenia ESEF o rok, państwo członkowskie powinno powiadomić Komisję o zamiarze zezwolenia na takie opóźnienie, a zamiar ten powinien zostać uzasadniony. Rozporządzenie wejdzie w życie dwudziestego dnia po jego opublikowaniu.

Jak możemy przeczytać w komunikacie prasowym Rady UE przyjęte akty prawne, w tym rozporządzenie (UE) 2017/1129 zostaną podpisane 16 lutego 2021 r., a przed końcem lutego mają się ukazać w Dzienniku Urzędowym UE.

## **Prawo krajowe**

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

Zamiar polskiego regulatora jest realizowany w postaci poprawki, polegającej na dodaniu art. 23a, zgłoszonej i przyjętej 9 lutego 2021 r. na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w trakcie pierwszego czytania rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo bankowe oraz niektórych innych ustaw ([druk 859](#)). Transmisję z posiedzenia Komisji można odsłuchać ([tutaj](#)), ze streszczeniem prac Komisji można zapoznać się ([tutaj](#)). Poprawka ta wprowadza do projektu ustawy przepis umożliwiający emitentom niestosowanie formatu ESEF do raportów rocznych oraz skonsolidowanych raportów rocznych za rok 2020 i sporządzenie tych raportów na zasadach dotychczasowych.

Zwracamy uwagę, że na razie zmiany legislacyjne umożliwiające krajowym emitentom papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządzanie raportów rocznych oraz skonsolidowanych raportów rocznych za rok 2020 na dotychczasowych zasadach są na etapie projektowym i do zakończenia prac oraz wejścia tych przepisów w życie niezbędne jest zakończenie całego procesu legislacyjnego odpowiedniego dla trybu ustanawiania ustaw.

### **Uwaga:**

**Dziś nie można jeszcze wskazać konkretnego terminu, w którym w Polsce nastąpi przesunięcie obowiązku stosowania ESEF.**

**Zalecamy bieżące monitorowanie informacji na temat postępu prac legislacyjnych w tym zakresie.**

## Wsparcie PIBR

Mimo niepewnej sytuacji prawnej, wynikającej z trwających zmian legislacyjnych, intensywnie pracujemy nad wsparciem w zakresie badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ESEF, gdyż rozpoczyna się już okres publikacji raportów rocznych oraz skonsolidowanych raportów rocznych za rok 2020. W ramach Krajowej Rady Biegłych Rewidentów powstał zespół do opracowania wytycznych dla biegłych rewidentów. Wytyczne będą omówione z Polską Agencją Nadzoru Audytowego i przekazane do wiadomości biegłych rewidentów w najszybszym możliwym terminie.

## UKNF o ESEF:

- komunikat UKNF ws. regulacyjnych standardów technicznych raportowania ESEF, który można pobrać pod adresem: [https://www.knf.gov.pl/o\\_nas/komunikaty?articleId=68068&p\\_id=18](https://www.knf.gov.pl/o_nas/komunikaty?articleId=68068&p_id=18).
- oraz informacje pt. „Jednolity Europejski Format Raportowania (ang. European Single Electronic Format, ESEF)” znajdujące się pod adresem: <https://www.knf.gov.pl/komunikacja/raportowanie/ESEF>.

## 5. Sprawozdawczość biegłego rewidenta z badania za 2020 rok

### 5.1 Sprawozdanie z badania

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

KSB dotyczące sprawozdawczości z badania nie uległy zmianom w stosunku do KSB obowiązujących przy badaniu sprawozdania finansowego za 2019 rok.

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

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

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

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

Udostępnione przykłady sprawozdań z badania **zawierają opinie bez zastrzeżeń, jak i opinie zmodyfikowane** (z zastrzeżeniami, negatywną bądź w przypadku, gdy biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii o badanym sprawozdaniu finansowym – odmowę wydania opinii<sup>19</sup>).

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

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

#### **Uwaga:**

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

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

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

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

**Wsparcie PIBR:**

Aby ułatwić biegłym rewidentom sporządzenie poprawnego sprawozdania z badania przygotowaliśmy praktyczne przykłady zawierające wszystkie elementy sprawozdań z badania. Można je znaleźć w załączniku nr 3.<sup>20</sup>

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

**Pamiętaj!**

Sprawozdanie z badania ma następujący układ:

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

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

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

<sup>20</sup> Te same przykłady zostały wcześniej udostępnione na naszej stronie internetowej. Więcej na ten temat w aktualności pod tytułem: „Przykłady sprawozdań z badania i oświadczenia kierownika jednostki”.



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

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

**Uwaga:**

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

Przypominamy, że KNA w 2019 r. podzieliła stanowisko KRBR i potwierdziło, że przez „**jednostki notowane na giełdzie papierów wartościowych**” należy rozumieć jednostki:

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

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

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

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

**Uwaga:**

Na koniec, ponownie przypominamy, że już od dawna wyniki badania rocznego sprawozdania finansowego są przedstawiane w postaci sprawozdania z badania, w formie i treści określonej przez ustawę o biegłych rewidentach, dla JZP – dodatkowo przez rozporządzenie 537/2014, a także przez krajowe standardy badania. Nie sporządza

się już opinii ani raportu z badania, chyba że aktualnie mamy do czynienia ze zleceniem badania sprawozdania finansowego za lata obrotowe rozpoczynające się przed 17 czerwca 2016 r., o czym więcej w aktualności pt. „Opinia i raport czy sprawozdanie z badania?”.

## **5.2 Sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu**

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

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

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

## **6. Interpretacje MF dotyczące przepisów prawa**

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

### **Uwaga:**

Interpretacje Ministerstwa Finansów związane ze zmianami w ustawie o biegłych rewidentach zostały szerzej omówione w załączniku nr 1 do niniejszego Alertu.

### **Nowe interpretacje udostępnione w 2020 r.:**

#### **– Rotacja firmy audytorskiej współpracującej z JZP po zmianie ustawy o biegłych rewidentach**

Obecnie, po uchyleniu przepisu art. 134 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, zastosowanie mają wprost przepisy rozporządzenia 537/2014 (art. 17 ust. 1 akapit drugi), czyli nieprzerwany okres zatrudnienia tej samej firmy audytorskiej lub firmy z jej sieci do badania ustawowego sprawozdań finansowych JZP nie może trwać dłużej niż dziesięć lat.

Jednocześnie przypominamy, że nie zostały uchylone przepisy art. 134 ust. 2 i 3 ustawy o biegłych rewidentach dotyczące rotacji kluczowego biegłego rewidenta.

#### **– Zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz kontynuacja działalności**

- Pierwsza część pytań dotyczyła kwestii związanych z zamknięciem ksiąg rachunkowych i sporządzeniem sprawozdania finansowego na inny dzień niż na koniec przyjętego przez jednostkę roku obrotowego, w kontekście obowiązków związanych ze sporządzeniem „rocznego” sprawozdania finansowego oraz roku obrotowego stosowanego dla celów podatkowych.

Ustawa o rachunkowości posługuje się sformułowaniami „sprawozdanie finansowe” oraz „roczne sprawozdanie finansowe”. Roczne sprawozdanie finansowe to sprawozdanie sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych za rok obrotowy. Natomiast, w pozostałych przypadkach zamknięcia ksiąg rachunkowych np. na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości sporządzane jest sprawozdanie finansowe, które nie jest rocznym sprawozdaniem finansowym. W konsekwencji tego rozróżnienia, zatwierdzaniu i badaniu podlega wyłącznie roczne sprawozdania finansowe.

- Kolejne pytania dotyczyły tematyki zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdań finansowych na dzień poprzedzający postawienie jednostki w stan likwidacji oraz na dzień kończący rok obrotowy po tym zdarzeniu, zwłaszcza w zakresie charakteru tego sprawozdania i wykazywanych w nim danych porównawczych.

W przypadku sporządzenia bilansu na inny dzień bilansowy niż na dzień kończący rok obrotowy, w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na ten dzień oraz na dzień kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten dzień bilansowy. W przypadku sporządzania rachunku zysków i strat za inny okres sprawozdawczy niż rok obrotowy, w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący okres sprawozdawczy oraz analogiczny okres sprawozdawczy poprzedniego roku obrotowego. Rozwiązanie dotyczące prezentacji danych za inny okres niż rok obrotowy w zestawieniu zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych także zawierają odpowiednie przepisy ustawy o rachunkowości.

- Ostatnia część pytań dotyczyła problematyki łączenia i przejmowania jednostek w kontekście przyjęcia zasady kontynuacji działalności przez jednostkę przejmowaną.

W sytuacji zamknięcia ksiąg rachunkowych na dzień poprzedzający dzień podziału lub połączenia jednostek, jeżeli w wyniku podziału lub połączenia powstaje nowa jednostka, to jest na dzień poprzedzający dzień wpisu do rejestru połączenia lub podziału należy sporządzić sprawozdanie finansowe przy założeniu kontynuacji działalności i w związku z powyższym do wyceny aktywów i pasywów nie będzie miał zastosowania przepis art. 29 uor. MF wskazało jednak, że za sposób postępowania w konkretnych sytuacjach odpowiada kierownik jednostki.

### **Nieważność badania z mocy prawa**

Każde naruszenie przepisów wskazanych w art. 66 ust. 6 ustawy o rachunkowości skutkuje nieważnością badania z mocy prawa – niezależnie od stopnia naruszenia przepisów.

### **Uzyskanie przez spółki komandytowe statusu podatnika CIT**

Przepisy nowej ustawy zmieniającej podatki<sup>21</sup> („uzp”) przewidują, iż spółki komandytowe uzyskują status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych – CIT - od 1 stycznia 2021 r. lub od 1 maja 2021 r. Interpretacja Ministerstwa Finansów dotyczyła związanych z tym konsekwencji sprawozdawczych:

21 Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123).

- Gdy spółki komandytowe stają się podatnikiem CIT od 1 stycznia 2021 r., to termin zamknięcia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy 2020 wynikający z przepisów ustawy o rachunkowości („uor”) pokryje się z terminem zamknięcia ksiąg rachunkowych wynikającym z ustawy uzp (31 grudnia 2020 r., w przypadku gdy rok obrotowy równy jest kalendarzowemu).
- Gdy spółka komandytowa uzyskuje status podatnika CIT z dniem 1 maja 2021 r. możliwe są dwie sytuacje, w zależności od decyzji spółki komandytowej:
  1. sprawozdanie finansowe dla celów sprawozdawczych (uor) obejmuje rok obrotowy rozpoczęty 1 stycznia 2020 r. i kończący się 31 grudnia 2020 r. Sprawozdanie finansowe za kolejny rok - podobnie, tj. okres od 1 stycznia 2021 r. do 31 grudnia 2021 r., z tym, że 30 kwietnia 2021 r. spółka powinna zamknąć księgi rachunkowe dla celów podatkowych - bez sporządzania sprawozdania finansowego lub
  2. sprawozdanie finansowe dla celów sprawozdawczych (uor) obejmuje rok obrotowy rozpoczęty 1 stycznia 2020 r. i kończący się 30 kwietnia 2021 r. Sprawozdanie finansowe za kolejny rok obrotowy obejmuje 8 miesięcy, tj. okres od 1 maja 2021 r. do 31 grudnia 2021 r. Zamknięcie ksiąg rachunkowych na 30 kwietnia 2021 r. będzie wówczas zamknięciem zarówno dla celów finansowych (sporządzenie sprawozdania finansowego) jak i podatkowych.

Zachęcamy także do zapoznania się objaśnieniem Krajowej Informacji Skarbowej (KIS):

#### **Kod GTU\_12 a usługi badania sprawozdań finansowych**

Świadczenie usług badania sprawozdań finansowych, w związku z tym, że wchodzi w zakres grupowania 69.20.1 PKWiU – „Usługi w zakresie audytu finansowego”, nie jest objęte obowiązkiem oznaczania w ewidencji prowadzonej dla celów VAT grupowaniem „12”, tzw. kodem GTU\_12, o którym jest mowa w rozporządzeniu Ministra Finansów, Inwestycji i Rozwoju z 15 października 2019 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych zawartych w deklaracjach podatkowych i w ewidencji w zakresie podatku od towarów i usług.

Dla przypomnienia prezentujemy także wcześniejsze interpretacje MF lub KNA:

#### **Odpowiedzi udostępnione w 2019 r.:**

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

#### **Odpowiedzi udostępnione w 2018 r.:**

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

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

### 7.1 Umowa o badanie

Przypominamy, że ustawa o rachunkowości (art. 66 ust. 5), posługuje się pojęciem „**pierwszej umowy o badanie ustawowe**”. W przypadku badania ustawowego, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na **okres nie krótszy niż dwa lata z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy**. Przy kontynuacji współpracy z klientem, z którym była zawarta „pierwsza umowa”, kolejna umowa również powinna być zawarta na co najmniej dwuletni okres. Wymóg ten dotyczy umów o badanie sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 r.

Celem wsparcia firm audytorskich w opracowaniu takiej umowy w 2017 r. KRBR udostępniła przykładową umowę o badanie dla klienta nie-JZP. W 2018 roku, po wejściu w życie przepisów rozporządzenia RODO<sup>22</sup> został udostępniony odpowiednio dostosowany przykład umowy, w której firma audytorska pełniła rolę „podmiotu przetwarzającego”.

W związku ze zmianami zapisów ustawy o biegłych rewidentach i pojawiającymi się wątpliwościami dotyczącymi tego, jaka, w świetle przepisów RODO, jest rola firm audytorskich i świadczących w ich imieniu usługi biegłych rewidentów, czy są one „administratorami”, czy też „podmiotami przetwarzającymi” PIBR skierowała zapytanie do Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych („UODO”). Zdaniem UODO, z uwagi na charakter relacji pomiędzy firmami audytorskimi oraz biegłymi rewidentami a ich klientami, firmy audytorskie występują w roli **samodzielnych administratorów**.<sup>23</sup> Otrzymana interpretacja wymagała wprowadzenia odpowiednich zapisów w umowach o wykonanie usługi atestacyjnej, w tym badania sprawozdania finansowego.

22 listopada 2019 r. KRBR przyjęła komunikat nr 3/2019 w sprawie przykładowej umowy.<sup>24</sup> Zmiana brzmienia przykładowej umowy wynikała z:

- otrzymanego stanowiska Prezesa UODO, mówiącego o tym, że firmy audytorskie i biegli rewidentzi występują w roli samodzielnych administratorów w rozumieniu przepisów „RODO”,
- jak również ze zmiany ustawy o biegłych rewidentach; jedna ze zmian to wymóg, aby od 1 stycznia 2020 r. już wszystkie sprawozdania z badania, a nie jak dotychczas tylko dla klientów wpisanych do KRS, były sporządzane w postaci elektronicznej oraz opatrywane kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta,
- zmian ustawy o rachunkowości, m.in. sporządzania sprawozdania finansowego w postaci elektronicznej oraz, gdy ma to zastosowanie, w strukturze logicznej i formacie udostępnianych w BIP, a także sprawozdania

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

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

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

- z działalności jednostek wpisanych do KRS w postaci elektronicznej. (W zakresie podpisywania e-sprawozdań, oprócz dotychczasowych sposobów – kwalifikowanego podpisu elektronicznego i podpisu zaufanego – wprowadzono od 1 stycznia 2020 r. trzecią możliwość – „podpis osobisty” czyli podpis e-dowodem osobistym.),
- obowiązywania od 1 stycznia 2020 r. jednej wersji (jednego pakietu) krajowych standardów badania (przyjętych uchwałą nr 3430/52a/2019 z późn. zm.),
  - nowej uchwały KRBR w sprawie zasad etyki zawodowej (uchwał nr 3431/52a/2019).

**Pamiętaj!**

- » Treść przykładowej umowy o badanie powinna być indywidualnie dostosowana przez firmy audytorskie do okoliczności konkretnego zlecenia.
- » Przed podpisaniem umowy o badanie należy wcześniej wybrać audytora.
- » Umowa o badanie powinna być zawarta w terminie umożliwiającym udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych klienta.
- » Osobą zawierającą umowę o badanie sprawozdania finansowego w imieniu badanej jednostki jest jej kierownik. W przypadku, gdy np. zarząd klienta jest wieloosobowy, za kierownika jednostki uważa się członków tego organu. Oznacza to, że uprawnienie do zawierania umów w przypadku badanych jednostek będzie tożsame ze sposobem reprezentacji ustalonym dla danej jednostki w umowie/statucie spółki lub odpowiednich przepisach.

**Rozwiązanie umowy o badanie**

Rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego jest możliwe wyłącznie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy. Przykładowy katalog takich okoliczności został wymieniony w art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości.<sup>25</sup>

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

**Uwaga:**

Od 1 stycznia 2020 r. informacja o rozwiązaniu umowy o badanie sprawozdania finansowego wraz z podaniem przyczyn powinna być kierowana do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (**PANA**) a nie jak dotychczas do Krajowej Rady Biegłych Rewidentów. Równoczesny obowiązek informowania Komisji Nadzoru Finansowego w przypadku rozwiązania umowy z klientem, który jest JZP pozostaje bez zmian.

Odpowiedni formularz można pobrać pod adresem: <https://pana.gov.pl/formularze/>.<sup>26</sup>

<sup>25</sup> Zgodnie z art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości za uzasadnioną podstawę uznaje się w szczególności:

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

<sup>26</sup> Pod tym adresem internetowym można znaleźć także inne wzory odpowiednich formularzy.



## 7.2 „Wyszukiwarka standardów”

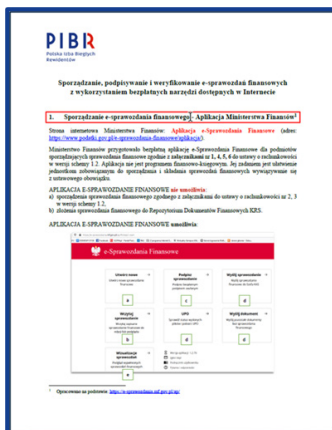
Przypominamy o udostępnionej przez PIBR „Wyszukiwarce standardów”, która pomaga wybrać obowiązujące standardy. Obejmuje ona nie tylko usługi badania czy przeglądu, ale również inne usługi atestacyjne, a także usługi pokrewne. Wyszukiwarka umożliwia filtrowanie i grupowanie dokumentów według zdefiniowanych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

W „Wyszukiwarce” jest dodany okres „**31.12.2020 r.**”, który filtruje wszystkie standardy i przykłady obowiązujące podczas badania sprawozdania finansowego sporządzonego na ten dzień bilansowy.

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

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

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



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

Przygotowany przez PIBR miniprzewodnik przybliży udostępnioną przez Ministerstwo Finansów aplikację „e-Sprawozdania Finansowe”, podpowiada, jak podpisać, a także jak zweryfikować e-sprawozdanie finansowe z wykorzystaniem bezpłatnych narzędzi dostępnych w Internecie. Przygotowany materiał to rodzaj praktycznych wskazówek, które w prosty sposób:

- wyjaśniają, jak sporządzić e-sprawozdanie finansowe z wykorzystaniem udostępnionej przez Ministerstwo Finansów aplikacji oraz przybliżają funkcjonalności tej aplikacji,
- wskazują, jak można takie sprawozdanie podpisać podpisem zaufanym oraz

- opisują jak testowo zweryfikować poprawność przygotowanych plików, aby upewnić się, że sprawozdanie zostanie przyjęte do repozytorium eKRS.

Ułatwieniem w korzystaniu z opracowania jest zilustrowanie poszczególnych etapów procesu.<sup>27</sup>

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

Celem opracowania jest wsparcie biegłych rewidentów poprzez przybliżenie wybranych wymogów KSB 505 – „Potwierdzenia zewnętrzne”, przy uwzględnieniu specyfikacji badania zdalnego, elektronicznej komunikacji i podpisów elektronicznych. W materiale jest przedstawiona procedura potwierdzeń zewnętrznych w relacji: biegły rewident - klient (sporządzający sprawozdanie finansowe) – strona trzecia (potwierdzająca).<sup>28</sup>

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

## 7.5 Alerty PIBR

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

Dotychczas wydaliśmy 43 Alerty. Każdy z alertów poświęcony był jednemu standardowi badania.

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

## 7.6 Inne narzędzia wspomagające badanie

### Przewodnik MSB-procedury

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

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

<sup>27</sup> Więcej na ten temat w aktualności pt. „[Miniprzewodnik – Jak sporządzić, podpisać i zweryfikować e-sprawozdanie finansowe?](#)”.

<sup>28</sup> Więcej na ten temat w aktualności pt. „[Potwierdzenia zewnętrzne – wskazówki PIBR](#)”.

**Pamiętaj!**

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

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

**Uwaga:**

**Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki zostało zaktualizowane.** Z nową treścią oświadczenia można zapoznać się w załączniku nr 4 do niniejszego Alertu.<sup>29</sup>

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

**Uwaga:**

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

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

**KOMPAS 2**

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

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

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

<sup>29</sup> To samo przykładowe oświadczenie kierownika jednostki zostało wcześniej udostępnione na naszej stronie internetowej. Więcej na ten temat w aktualności pod tytułem: „Przykłady sprawozdań z badania i oświadczenia kierownika jednostki”.

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

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

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

**Uwaga:**

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

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

## 8. Praktyczne wskazówki IFAC i innych organizacji

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

- **Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek** ([Tom 1](#) – Podstawowe pojęcia, [Tom 2](#) – Wskazówki praktyczne)

**Uwaga:**

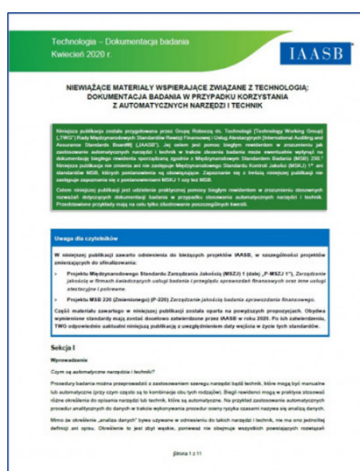
W 2018 r. IFAC opublikował **czwarte wydanie** „Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek”<sup>30</sup>. Poprzednie wydanie, przetłumaczone przez PIBR na język polski, pochodziło z 2011 r. Obecne wydanie uwzględnia zmiany, jakie nastąpiły od tego czasu w MSB, głównie

<sup>30</sup> „Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium-Sized Entities”.

w zasadach sprawozdawczości biegłego rewidenta z badania, uwzględnianiu przepisów prawa i regulacji, wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych czy obowiązków biegłego rewidenta dotyczących innych informacji. O opracowaniu można przeczytać [na stronie internetowej](#).

Trwa proces tłumaczenia na język polski najnowszego, czwartego wydania tego przewodnika IFAC.

- [Wskazówki](#) dotyczące efektywnego stosowania ISA (MSB),
- [Przewodnik wdrażania kontroli jakości w małych i średnich firmach audytorskich](#),
- [Wskazówki](#) dotyczące efektywnego stosowania ISQC 1 (MSKJ 1).
- **Opracowania związane z korzystaniem z automatycznych narzędzi i technik**



- „Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: dokumentacja badania w przypadku korzystania z automatycznych narzędzi i technik”

Celem opracowania IAASB jest pomoc w zrozumieniu jak zastosowanie automatycznych narzędzi i technik w trakcie badania może wpłynąć na dokumentację biegłego rewidenta sporządzaną zgodnie z MSB 230 „Dokumentacja badania” (przyjętym jako KSB 230) oraz z wymogami innych odpowiednich MSB.<sup>31</sup> (pobierz opracowanie [tutaj](#))

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

Publikacja IAASB podkreśla wpływ technologii w przypadku stosowania pewnych aspektów Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) i koncentruje się na tym, jak biegły rewident może wykorzystywać możliwości automatycznych narzędzi i technik (ANT). Jak zaznaczają autorzy, dokument w szczególności ma zastosowanie do następujących zagadnień:

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

1. Czy procedura wiążąca się z wykorzystaniem ANT może służyć zarówno jako procedura oszacowania ryzyka oraz jako dalsza procedura badania.
2. Szczegółowe kwestie związane z korzystaniem z ANT w ramach przeprowadzania analitycznych procedur wiarygodności zgodnie z MSB 520, *Procedury analityczne*.<sup>32</sup>

(pobierz opracowanie [tutaj](#))

## 9. Komunikaty PANA i UKNF

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

Komunikaty PANA dotyczą m.in. realizacji obowiązków informacyjnych, przygotowania oraz udostępniania informacji oraz dokumentów na potrzeby kontroli PANA, rocznej sprawozdawczości firm audytorskich.

Uwagę biegłych rewidentów - współpracujących z emitentami, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym na terytorium Unii Europejskiej - zwracamy na:

### ESEF

- komunikat UKNF ws. regulacyjnych standardów technicznych raportowania ESEF, który można pobrać pod adresem: [https://www.knf.gov.pl/o\\_nas/komunikaty?articleId=68068&p\\_id=18](https://www.knf.gov.pl/o_nas/komunikaty?articleId=68068&p_id=18).
- oraz informacje pt. „Jednolity Europejski Format Raportowania (ang. European Single Electronic Format, ESEF)” znajdujące się pod adresem: <https://www.knf.gov.pl/komunikacja/raportowanie/ESEF>.

### ESMA o priorytetach nadzorczych za 2020 r.

- informację KNF o stanowisku ESMA w sprawie priorytetów nadzorczych dla raportów okresowych emitentów za rok 2020. Więcej informacji nt. stanowiska europejskiego nadzorca można znaleźć [na stronie KNF](#)

<sup>32</sup> Więcej na ten temat w aktualności pt. „Korzystanie z automatycznych narzędzi i technik przy przeprowadzaniu procedur badania”.



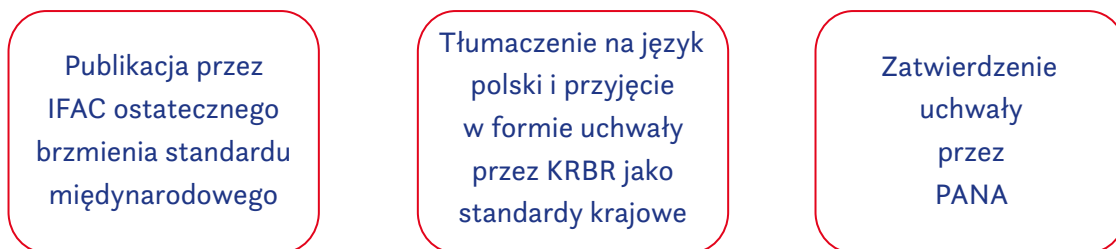
## 10. Co przed nami w perspektywie 2021 r. i kolejnych lat?

Na początek przypomnijmy, jak wygląda:

### » proces przyjmowania przez IFAC standardów międzynarodowych



### » proces ustanawiania standardów krajowych



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

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

### Krajowy Standard Badania 540 (Zmieniony) oraz zmiany w innych standardach

#### Podstawie informacje:

8 września 2020 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (KRBR) podjęła uchwałę nr 1107/15a/2020 w przedmiocie przyjęcia:

- **Krajowego Standardu Badania 540 (Zmienionego)** – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” (KSB 540 (Z)),

– zmian w uchwale w sprawie:

- krajowych standardów kontroli jakości,
- krajowych standardów badania oraz innych dokumentów,
- krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych.

Uchwała KRBR weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (PANA), tj. w dniu 26 października 2020 r. Więcej na ten temat w aktualności pt. „Zatwierdzony już jest KSB 540 (Zmieniony)”.

KSB 540 (Z) – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”, przyjęty w brzmieniu MSB 540 (Z), zastąpi dotychczasowy KSB 540. Zmieniony standard ustanawia bardziej rozbudowane wymogi i odpowiednio uszczegółowione wytyczne, w szczególności odnoszące się do ‘elementów’ szacunków tj. metod (w tym modeli), założeń i danych oraz określania ryzyka nieodłącznego, które mogą spowodować ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla szacunków księgowych i powiązanych ujawnień. Zmieniony standard zawiera także dwa załączniki dotyczące czynników ryzyka nieodłącznego i ich wzajemnych relacji oraz komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór.

Uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR przyjęła także zmiany do innych standardów (tzw. conforming amendments) będące konsekwencją nowego standardu 540 (Z) jak również conforming amendments wynikające z przyjętego wcześniej KSB 250 (Z) – „*Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego*”. **Zmianie uległo łącznie 17 standardów (KSB 200, KSB 210, KSB 220, KSB 230, KSB 240, KSB 260 (Z), KSB 450, KSB 500, KSB 580, KSB 700 (Z), KSB 701, KSP 2400 (Z), KSUA 3000 (Z), KSUA 3402, KSUA 3410, KSUP 4410, KSKJ 1).**

Moment rozpoczęcia obligatoryjnego zastosowania zmienionych standardów:

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

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

### **Uwaga:**

W przypadku skorzystania z możliwości wcześniejszego zastosowania zmienionego brzmienia krajowych standardów wykonywania zawodu oraz krajowych standardów kontroli jakości, fakt ten powinien być udokumentowany w sposób i na zasadach określonych w systemie wewnętrznej kontroli jakości obowiązującym w firmie audytorskiej.

Więcej informacji na temat nowego KSB 540 (Z) zamieszczono poniżej.

### **Opis najważniejszych zmian w KSB 540 (Z)<sup>33</sup>:**

#### **Przyczyny i cel zmian**

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

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

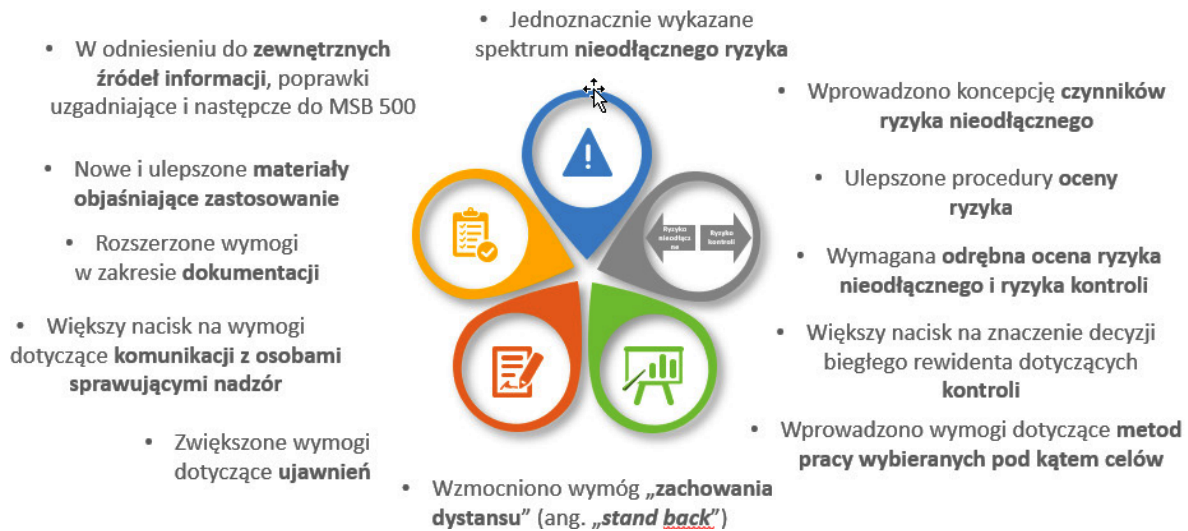
KSB 540 (Z) zwiększył prawie dwukrotnie swoją objętość w stosunku do KSB 540, co najlepiej obrazuje skalę zmian. Poniżej prezentujemy najważniejsze z tych zmian.

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

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

<sup>33</sup> W opisie wykorzystano opracowane przez IAASB materiały wspierające stosowanie zmienionego MSB 540 (Z), które będą po przetłumaczeniu udostępnione na stronie internetowej PIBR.

## Kluczowe ulepszenia



Kluczowe ulepszenia do KSB 540 (Z):

- Jednoznaczne rozpoznanie **zakresu ryzyka nieodłącznego** (paragraf 4) w oparciu o istniejące koncepcje zawarte w KSB 200, KSB 315 (Z) i KSB 330, aby zwiększyć skalowalność.
- Wprowadzenie koncepcji **czynników ryzyka nieodłącznego**, obejmującej nie tylko niepewność szacunków, ale także złożoność, subiektywność i inne czynniki (paragrafy 2, 4 i 16).
- Ulepszone procedury **oszacowania ryzyka** dotyczące uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki (paragraf 13).
- Wprowadzenie **odrębnego oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli** dla szacunków księgowych (paragraf 16).
- Podkreślenie znaczenia decyzji biegłego rewidenta odnośnie **kontroli** dotyczących szacunków księgowych poprzez zwrócenie uwagi na odpowiednie wymagania zawarte w KSB 315 (Z) i MSB 330 (paragrafy 19 i 20).
- Wprowadzenie wymogów **dotyczących ukierunkowania na metody określania nakładu pracy pod kątem celów** (zwłaszcza, gdy stosowane są złożone modele), danych i założeń, tak aby zaprojektować i wykonać dalsze procedury badania w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia (paragraf 7, 19, 22-25).
- Rozszerzenie wymogu „**zachowania dystansu**” (ang. „stand back”) poprzez dodanie oceny dowodów badania uzyskanych w odniesieniu do szacunków księgowych, w tym zarówno dowodów potwierdzających, jak i sprzecznych (paragrafy 33-35).
- Rozszerzenie wymogów dotyczących **ujawniania informacji**, celem uzyskania dowodów badania wskazujących czy powiązane ujawnienia są „racjonalne” (paragrafy 26(b), 29(b) i 31).

- Dodanie nowego wymogu omawiania kwestii związanych z szacunkami księgowymi podczas **rozmów z osobami sprawującymi nadzór** (paragraf 38).
- Nowe i ulepszone **materiały objaśniające zastosowanie**.
- W odniesieniu do **zewnętrznych źródeł informacji**, poprawki uzgadniające i wtórne do definicji, wymogów i materiałów objaśniających zastosowanie w KSB 500.

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

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

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

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

### Czym są czynniki ryzyka nieodłącznego?

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

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

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

### **Jak zmieniły się procedury uzyskiwania dowodów badania?**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- **Międzynarodowy Standard Badania 315 (zmieniony)**<sup>34</sup> (final pronouncement) – trwa proces tłumaczenia zmienionego standardu;
- **Międzynarodowy Standard Usług Pokrewnych 4400 (zmieniony)**<sup>35</sup> (final pronouncement) – trwa proces tłumaczenia zmienionego standardu;
- **nowy Handbook 2020**<sup>36</sup>, którego wydanie przez IAASB jest zaplanowane na luty 2021 r. Handbook zawiera ujednolicone najnowsze brzmienie wszystkich międzynarodowych standardów (w tym wprowadzone tzw. zmiany uzgodnieniowe (ang. „conforming amendments”) do standardów wynikające z dotychczas zmienionych standardów);
- **Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1 oraz 2 a także MSB 220 (zmieniony)** (final pronouncement)

Kilka słów na ten temat:

IAASB opublikował trzy nowe standardy zarządzania jakością:

1. Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 „Zarządzanie jakością dla firm, które wykonują badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi atestacyjne lub usługi pokrewne”,
2. Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 2 „Przeglądy jakości zlecenia”,
3. Międzynarodowy Standard Badania 220 (zmieniony) „Zarządzanie jakością w badaniu sprawozdań finansowych”.<sup>37</sup>

Standardy zastąpią obecny Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1 oraz Międzynarodowy Standard Badania 220 i są znaczącą ewolucją istniejących standardów kontroli jakości. Standardy promują solidne, proaktywne, skalowalne i efektywne podejście do zarządzania jakością, wzmacniają i unowocześniają podejście firmy audytorskiej do zarządzania jakością. Nowe standardy oznaczają poprawę jakości monitorowania i obowiązek podejmowania działań naprawczych, jeśli przyjęte rozwiązania okażą się nieskuteczne, wbudowanie jakości w kulturę organizacji i ‘ton z góry’ oraz wzmocnienie przeglądów jakości na poziomie zleceń. Kluczowe zmiany obejmują:

- zwiększenie obowiązków i odpowiedzialności kierownictwa firmy audytorskiej oraz poprawę jakości zarządzania,

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

35 International Standard on Related Services 4400 (Revised): „Agreed-upon procedures engagements”

36 „2020 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”.

37 Więcej informacji na temat opublikowanych standardów można znaleźć na stronie internetowej IAASB: <http://www.iaasb.org/focus-areas/quality-management>.



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

Wraz ze standardami IAASB opublikował także zmiany uzgodnieniowe do innych standardów (tzw. conforming amendments) oraz pierwszą część materiałów wspierających „Podstawa wniosków i zestawienia informacji”. Kolejne materiały wspierające zostaną opublikowane w 2021 roku.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów wkrótce uruchomi proces uzyskiwania zgody IFAC na przetłumaczenie tych standardów na język polski w celu ustanowienia ich jako standardy krajowe i przyjęcia do polskiego systemu regulacji, a także podejmie stosowne działania, aby przygotować firmy audytorskie do zmian.

– **Międzynarodowy Standard Badania 600 (zmieniony)** - jak dotąd opublikowany jest nadal tylko projekt (exposure draft);

– **Projekt standardu do badania mniej złożonych jednostek**<sup>38</sup>

IAASB pracuje nad nowym, odrębnym standardem, który będzie adresował wyzwania związane ze złożonością, zrozumiałością, skalowalnością i proporcjonalnością. Nowy standard będzie korzystał z podobnych koncepcji i zasad jakie są zawarte w Międzynarodowych Standardach Badania (MSB), w tym badania opartego na ryzyku, w celu uzyskania racjonalnej pewności oraz wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających wyrazić opinię o sprawozdaniu finansowym. W grudniu 2020 r. IAASB opublikował kolejny komunikat informujący o tym, jak będzie wyglądał ten standard, do jakich jednostek będzie miał zastosowanie oraz jaki jest docelowy harmonogram prac związanych z projektem standardu. IAASB jest w trakcie m. in. uzgadniania, w jakich sytuacjach standard nie będzie mógł być zastosowany - np. do badania jednostek notowanych. Ponadto IAASB jest zdania, że każda jurysdykcja, odpowiedni organ, będzie musiał ocenić, czy stosowanie tego standardu jest właściwe w danym kraju i czy nie należy dodatkowo ograniczyć jego zastosowania. Publikacja projektu standardu (tzw. exposure draft) spodziewana jest po czerwcu 2021 r.

<sup>38</sup> Więcej o pracach związanych z opracowaniem nowego standardu można przeczytać na stronie internetowej IAASB: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>.

## **11. Załączniki**

1. Załącznik nr 1 – Interpretacje Ministerstwa Finansów związane ze zmianami w ustawie o biegłych rewidentach.
2. Załącznik nr 2– Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2020 r. lub później.
3. Załącznik nr 3– Praktyczne przykłady sprawozdań z badania.
4. Załącznik nr 4– Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki.

Warszawa, 16 lutego 2021 r.

## Załącznik nr 1

# Interpretacje Ministerstwa Finansów związane ze zmianami w ustawie o biegłych rewidentach

W 2019 roku nastąpiła istotna zmiana przepisów ustawy o biegłych rewidentach. 21 sierpnia 2019 r. została opublikowana ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1571) („ustawa zmieniająca”).<sup>1</sup>

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

Pod koniec 2019 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów zdecydowała się przedstawić swój pogląd na temat wątpliwości związanych z interpretacją wybranych zmienionych przepisów ustawy o biegłych rewidentach oraz terminów wejścia ich w życie (więcej na ten temat [tutaj](#)).

» W maju 2020 poznaliśmy odpowiedź MF na pierwsze pismo z pytaniem, **czy można wykonać usługi atestacyjne i pokrewne zgodnie ze standardami innymi niż krajowe standardy wykonywania zawodu** (z treścią pytania i odpowiedzi można zapoznać się [tutaj](#)).

Po nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach pojawiły się wątpliwości dotyczące tego, czy biegły rewident/firma audytorska może wykonywać usługi atestacyjne i usługi pokrewne zgodnie ze standardami innymi niż krajowe standardy wykonywania zawodu („KSWZ”). MF podzieliło stanowisko KRBR w tym zakresie i wyjaśniło, że:

- Wszelkie usługi atestacyjne, czy też pokrewne, których wykonanie przez biegłego rewidenta jest wymagane przepisami polskiego prawa, należy wykonywać zgodnie z KSWZ.
- Jeśli przy wykonywaniu usługi atestacyjnej innej niż czynność rewizji finansowej, niezastrzeżonej do wykonywania przez biegłego rewidenta, lub usługi pokrewnej, biegły rewident powołuje się na zgodność z KSWZ, to świadczenie takich usług może się odbywać wyłącznie w ramach firmy audytorskiej.
- Nie można wykonywać usług powołując się na zgodność z KSWZ w firmie niebędącej firmą audytorską lub przez osobę nieposiadającą tytułu biegłego rewidenta.
- Wykonywanie przez firmę audytorską usług atestacyjnych lub pokrewnych zgodnie z innymi standardami niż KSWZ jest możliwe. Powinno to mieć miejsce, gdy ze względu na szczególne potrzeby klienta nie jest możliwe zastosowanie KSWZ. Należy to ustalić przystępując do realizacji każdego zlecenia.

<sup>1</sup> Informacje na temat najważniejszych zmian w ustawie o biegłych rewidentach wprowadzonych ustawą zmieniającą można znaleźć w załączniku nr 1 do „Alertu specjalnego – Badanie za 2019 r.”.

- » W czerwcu 2020 r. dostaliśmy odpowiedź Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości na pozostałe kwestie (z treścią pytania i odpowiedzi można zapoznać się [tutaj](#)).

### 1. Jak należy rozumieć zapisy dotyczące:

- **wejścia w życie zmienionych postanowień ustawy** w odniesieniu do dokumentacji, w tym do dokumentacji z wykonania usług atestacyjnych lub pokrewnych,
- **okresu na dostosowanie firm audytorskich** (organizacji wewnętrznej, systemu wewnętrznej kontroli jakości oraz dokumentacji) do wymogów znowelizowanej ustawy?

Resort podkreślił, iż wymogi ustawy w zakresie polityk i procedur dla świadczenia usług włączonych pod nadzór (usługi atestacyjne inne niż badanie i usługi pokrewne) nie niosą ze sobą znaczących zmian w stosunku do wymogów w zakresie takich usług wymaganych przez obecne przepisy Krajowych Standardów Kontroli Jakości w brzmieniu MSKJ 1.

W kwestii dokumentacji, o której mowa w art. 39 ustawy zmieniającej MF wyjaśniło, że chodzi o dokumentację w szerokim znaczeniu. Dokumentacja obejmuje dokumentację dotyczącą wewnętrznej organizacji firmy audytorskiej jako i systemu wewnętrznej kontroli jakości oraz pozostałą dokumentację, o której mowa w ustawie o biegłych rewidentach.

MF w kontekście języka dokumentacji – języka polskiego z pewnymi wyjątkami – wyjaśnia, że zmienione przepisy mają zastosowanie do wszystkich zleceń prowadzonych, „będących w toku” przez firmę audytorską na dzień 01.01.2020 r. oraz zleceń rozpoczętych po tym dniu. Analogicznie Ministerstwo interpretuje obowiązek zamknięcia akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akt zleceń usług pokrewnych nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z wykonania tych usług i 5-letniego okresu ich przechowywania.

### 2. Czy sporządzenie sprawozdania finansowego dla klienta, dla którego usługowo są prowadzone księgi rachunkowe, jest usługą pokrewną?

Zdaniem MF, usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych (które swoim zakresem obejmuje również sporządzanie sprawozdań finansowych) nie zalicza się do usług pokrewnych.

Natomiast jeżeli przedmiotem zlecenia firmy audytorskiej (biegłego rewidenta) jest usługa polegająca na wykorzystaniu przez biegłego rewidenta wiedzy eksperckiej z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości w celu udzielenia pomocy kierownikowi jednostki w sporządzeniu i prezentacji informacji finansowych zdaniem MF należy uznać, iż usługa taka spełnia definicję usługi pokrewnej – usługi kompilacji.

### 3. Czy usługi due diligence są usługami pokrewnymi?

MF wskazał, że pojęcie usług due diligence nie zostało zdefiniowane w polskim porządku prawnym, a zatem zakres tych usług nie jest prawnie określony. Usługi, które nazywane są due diligence mogą obejmować swoim zakresem różne obszary m.in.: finansowe, podatkowe, prawne, rynkowe, operacyjne oraz IT. Ze względu na różnorodny zakres tego typu usług, określenie charakteru danej usługi, zdaniem MF, jest możliwe po szczegółowej analizie zakresu zlecenia, a także zakresu pracy i zaangażowania biegłego rewidenta przy jej wykonywaniu.

## Załącznik nr 2

# Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2020 r. lub później

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

### PAMIĘTAJ!

**Od 01.01.2020 r. obowiązuje już tylko jeden pakiet KSB. Do badania sprawozdania finansowego za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2020 r. lub później, jak również za lata wcześniejsze, np. 2018 czy 2017 rok, zastosowanie ma ten sam jeden pakiet standardów z uchwały nr 3430/52a/2019.**

Przeprowadzając badanie pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy **kończące się dnia 31 grudnia 2020 r. lub później** biegli rewidenci stosują **Krajowe Standardy Badania („KSB”) w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania („MSB”)**. Są to 34 standardy z grupy od „200” do „700”:

1. KSB 200 w brzmieniu MSB 200 – „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”,
2. KSB 210 w brzmieniu MSB 210 – „Uzgadnianie warunków zleceń badania”,
3. KSB 220 w brzmieniu MSB 220 – „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”,
4. KSB 230 w brzmieniu MSB 230 – „Dokumentacja badania”,
5. KSB 240 w brzmieniu MSB 240 – „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”,
6. KSB 250 (Z) w brzmieniu MSB 250 (zmienionego) – „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”,
7. KSB 260 (Z) w brzmieniu MSB 260 (zmienionego) – „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”,
8. KSB 265 w brzmieniu MSB 265 – „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”,
9. KSB 300 w brzmieniu MSB 300 – „Planowanie badania sprawozdania finansowego”,
10. KSB 315 (Z) w brzmieniu MSB 315 (zmienionego) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”,

11. KSB 320 w brzmieniu MSB 320 – „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”,
12. KSB 330 w brzmieniu MSB 330 – „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”,
13. KSB 402 w brzmieniu MSB 402 – „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej”,
14. KSB 450 w brzmieniu MSB 450 – „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”,
15. KSB 500 w brzmieniu MSB 500 – „Dowody badania”,
16. KSB 501 w brzmieniu MSB 501 – „Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji”,
17. KSB 505 w brzmieniu MSB 505 – „Potwierdzenia zewnętrzne”, stanowiący załącznik nr 1.17;
18. KSB 510 w brzmieniu MSB 510 – „Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe”,
19. KSB 520 w brzmieniu MSB 520 – „Procedury analityczne”,
20. KSB 530 w brzmieniu MSB 530 – „Próbkowanie”,
21. KSB 540 w brzmieniu MSB 540 – „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień”,
22. KSB 550 w brzmieniu MSB 550 – „Strony powiązane”,
23. KSB 560 w brzmieniu MSB 560 – „Późniejsze zdarzenia”,
24. KSB 570 (Z) w brzmieniu MSB 570 (zmienionego) – „Kontynuacja działalności”,
25. KSB 580 w brzmieniu MSB 580 – „Pisemne oświadczenia”,
26. KSB 600 w brzmieniu MSB 600 – „Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”,
27. KSB 610 (Z) w brzmieniu MSB 610 (zmienionego w 2013 r.) – „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”,
28. KSB 620 w brzmieniu MSB 620 – „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta”,
29. KSB 700 (Z) w brzmieniu MSB 700 (zmienionego) – „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”,
30. KSB 701 w brzmieniu MSB 701 – „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
31. KSB 705 (Z) w brzmieniu MSB 705 (zmienionego) – „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
32. KSB 706 (Z) w brzmieniu MSB 706 (zmienionego) – „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,

Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2020 r. lub później

---

33. KSB 710 w brzmieniu MSB 710 – „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe”,
34. KSB 720 (Z) w brzmieniu MSB 720 (zmienionego) – „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

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

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



## Załącznik nr 3

### Praktyczne przykłady sprawozdań z badania

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

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

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

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

#### **PAMIĘTAJ!**

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

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

rewident powinien posłużyć się zapisami pochodzącymi z przykładu, w którym takie założenie jest przyjęte. Aby ułatwić to zadanie przygotowaliśmy **praktyczne przykłady** zawierające wszystkie elementy sprawozdań z badania.

### Praktyczne przykłady sprawozdań z badania opracowane na potrzeby Alertu:<sup>1</sup>

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

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

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

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

<sup>1</sup> Te same przykłady zostały wcześniej udostępnione na naszej stronie internetowej. Więcej na ten temat w aktualności pod tytułem: „Przykłady sprawozdań z badania i oświadczenia kierownika jednostki”.

## Załącznik 3.1

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

#### Komentarz:

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

## Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

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

### Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego sprawozdania finansowego [ABC Sp. z o.o.] („Spółka”), które składa się z wprowadzenia do sprawozdania finansowego, bilansu sporządzonego na dzień 31 grudnia 2020 r. oraz rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w kapitale własnym, rachunku przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r. oraz dodatkowych informacji i objaśnień („sprawozdanie finansowe”).

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

- przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 2020 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217) oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Spółkę przepisami prawa oraz umową/statutem Spółki;<sup>1</sup>
- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy o rachunkowości.

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

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm. („KSB”)<sup>2</sup> oraz stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1415). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego*.

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

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

#### **Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności<sup>3</sup>**

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2020 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notce xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

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

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

2 W sprawozdaniu z badania powinno się wskazać, czy podczas badania skorzystano z możliwości wcześniejszego zastosowania postanowień uchwały nr 1107/16a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r. w przedmiocie przyjęcia Krajowego Standardu Badania 540 (Zmienionego) oraz przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych.

3 Badaniu kontynuacji działalności poświęcone jest oddzielne opracowanie PIBR pt. „Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”. Wskazówki zawarte w tym opracowaniu nadal pozostają aktualne do badania za 2020 rok.

### Kluczowe sprawy badania

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

### Inna sprawa<sup>4</sup>

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 2019 roku zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2020 roku.

### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej za sprawozdanie finansowe

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

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

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

### Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

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

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

łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.<sup>5</sup>

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

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

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

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

<sup>5</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

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

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

### Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>7, 8</sup>

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Spółki za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2020 r. („Sprawozdanie z działalności”)

#### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej

Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za sporządzenie Sprawozdania z działalności zgodnie z przepisami prawa. Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej jest/są zobowiązany/i do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Spółki spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości 9.

#### Odpowiedzialność biegłego rewidenta

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

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

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

<sup>7</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – [Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności](#).

<sup>8</sup> W związku z interpretacją pojęcia „jednostka notowana na giełdzie” pamiętaj o odpowiednim zastosowaniu par. 21 a) [KSB 720 \(Z\)](#) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

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

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

<sup>9</sup> lub innych, odpowiednich przepisach prawa.



## Opinia o Sprawozdaniu z działalności

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

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>10</sup>,
- jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

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

## Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

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

Do dnia zakończenia badania Spółka nie dopełniła wynikającego z art. 69 Ustawy o rachunkowości, obowiązku złożenia sprawozdania finansowego za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2019 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

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

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że od 1 stycznia 2020 r., po nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach, sprawozdanie z badania wszystkich jednostek – nie tylko jak dotychczas tych podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego - sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta>*

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

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

<sup>10</sup> lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

<sup>11</sup> Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.

## Załącznik nr 3.2

### Przykład – Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF JZP (spółki giełdowej), zawierające opinię bez zastrzeżeń

#### Komentarz:

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

## Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

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

### Sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego sprawozdania finansowego [ABC S.A.] („Spółka”), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 2020 r. oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r. oraz informację dodatkową zawierającą opis przyjętych zasad rachunkowości i inne informacje objaśniające („sprawozdanie finansowe”).

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

- przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 2020 r. oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Spółkę przepisami prawa oraz statutem Spółki;<sup>1</sup>
- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych zgodnie z przepisami rozdziału 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” - t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217).

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

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

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm. („KSB”)<sup>2</sup> oraz stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1415) oraz Rozporządzenia UE nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego („Rozporządzenie UE” – Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego*.

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

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

**Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności<sup>3</sup>**

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2020 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w nocie xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej nocie świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w tej sprawie.

2 W sprawozdaniu z badania powinno się wskazać, czy podczas badania skorzystano z możliwości wcześniejszego zastosowania postanowień uchwały nr 1107/16a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r. w przedmiocie przyjęcia Krajowego Standardu Badania 540 (Zmienionego) oraz przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych.

3 Badaniu kontynuacji działalności poświęcone jest oddzielne opracowanie PIBR pt. „Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”. Wskazówki zawarte w tym opracowaniu nadal pozostają aktualne do badania za 2020 rok.

**Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego<sup>4</sup>**

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

**Kluczowe sprawy badania**

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

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

**Inna sprawa – zakres badania<sup>5</sup>**

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 2019 roku zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2020 roku.

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

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

Sporządzając sprawozdanie finansowe Zarząd Spółki jest odpowiedzialny za ocenę zdolności Spółki do kontynuowania działalności, ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw związanych z kontynuacją działalności

<sup>4</sup> Jak zauważono w paragrafie A16 KSB 706 (Z), akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być zaprezentowany albo bezpośrednio przed, albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania” na podstawie osądu biegłego rewidenta co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi.

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

oraz za przyjęcie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości, z wyjątkiem sytuacji, kiedy Zarząd albo zamierza dokonać likwidacji Spółki, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo nie ma żadnej realnej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności.

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

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

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego sprawozdania finansowego.<sup>6</sup>

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

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

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

<sup>6</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

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

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

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

Składamy Radzie Nadzorczej oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.<sup>7</sup>

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

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

### **Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>8</sup>**

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Spółki za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2020 r. („Sprawozdanie z działalności”) wraz z oświadczeniem o stosowaniu ładu korporacyjnego i oświadczeniem na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 49b ust 1 Ustawy o rachunkowości, które są wyodrębnionymi częściami tego Sprawozdania z działalności oraz Raport Roczny za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2020 r. („Raport roczny”) (razem „Inne informacje”).

<sup>7</sup> Patrz – paragraf 40.b KSB 700 (Z).

<sup>8</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – [Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności](#).

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

#### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej

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

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Spółki wraz z wyodrębnionymi częściami spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>10</sup>.

#### Odpowiedzialność biegłego rewidenta

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

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

#### Opinia o Sprawozdaniu z działalności

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

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>11</sup> oraz paragrafem [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim („Rozporządzenie o informacjach bieżących” – Dz. U. poz. 757 z późn. zm.),
- jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Spółce i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Spółki istotnych zniekształceń.<sup>12</sup>

#### Opinia o oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego

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

<sup>10</sup> lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

<sup>11</sup> lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

<sup>12</sup> Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.



### Informacja na temat informacji niefinansowych

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

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

### Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

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

Zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem oświadczamy, że usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Spółki i jej spółek zależnych są zgodne z prawem i przepisami obowiązującymi w Polsce oraz, że nie świadczyliśmy usług niebędących badaniem, które są zakazane na mocy art. 5 ust. 1 Rozporządzenia UE oraz art. 136 Ustawy o biegłych rewidentach. Usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Spółki i jej spółek zależnych w badanym okresie zostały wymienione w nocie xx Sprawozdania z działalności Spółki.<sup>13</sup>

#### Wybór firmy audytorskiej<sup>14</sup>

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

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

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

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że od 1 stycznia 2020 r., po nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach, sprawozdanie z badania wszystkich jednostek – nie tylko jak dotychczas tych podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego - sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta>*

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

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

<sup>13</sup> Jeżeli w sprawozdaniu z działalności lub w sprawozdaniu finansowym nie zostały ujawnione wszelkie usługi, poza badaniem ustawowym, które świadczył biegły rewident lub firma audytorska na rzecz badanej jednostki lub jednostki(-ek) przez nią kontrolowanej(-ych), wówczas mamy obowiązek wskazać je w sprawozdaniu z badania.

<sup>14</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – [MF o rotacji firmy audytorskiej współpracującej z JZP.](#)

## Załącznik 3.3

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

#### Komentarz:

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

## Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

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

### Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, w której jednostką dominującą jest [ABC S.A.] („Jednostka dominująca”) („Grupa”), które składa się z wprowadzenia do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, skonsolidowanego bilansu sporządzonego na dzień 31 grudnia 2020 r. oraz skonsolidowanego rachunku zysków i strat, skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale własnym, skonsolidowanego rachunku przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r. oraz dodatkowych informacji i objaśnień („skonsolidowane sprawozdanie finansowe”).

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

- przedstawia rzetelny i jasny obraz skonsolidowanej sytuacji majątkowej i finansowej Grupy na dzień 31 grudnia 2020 r. oraz jej skonsolidowanego wyniku finansowego i skonsolidowanych przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217) oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Grupę przepisami prawa oraz statutem/umową Jednostki dominującej.<sup>1</sup>

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

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm. („KSB”)<sup>2</sup> oraz stosownie do ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1415). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*.

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

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

### **Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności<sup>3</sup>**

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Jednostka dominująca poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2020 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w nocie xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej nocie świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości, co do zdolności Jednostki dominującej do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

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

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

2 W sprawozdaniu z badania powinno się wskazać, czy podczas badania skorzystano z możliwości wcześniejszego zastosowania postanowień uchwały nr 1107/16a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r. w przedmiocie przyjęcia Krajowego Standardu Badania 540 (Zmienionego) oraz przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych.

3 Badaniu kontynuacji działalności poświęcone jest oddzielne opracowanie PIBR pt. „Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”. Wskazówki zawarte w tym opracowaniu nadal pozostają aktualne do badania za 2020 rok.

### Kluczowe sprawy badania

<Uwaga! KSB 701 – „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” dotyczy badania szerszego kręgu jednostek, niż tylko JZP, i ma zastosowanie także do sporządzenia sprawozdania z badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek, których papiery wartościowe notowane są na takich rynkach jak NewConnect i Catalyst. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701”. Zapisy w sprawozdaniu z badania, spełniające wymogi KSB 701 można znaleźć w przykładowym sprawozdaniu z badania znajdującym się w przykładzie nr 4 w sekcji pt. „Kluczowe sprawy badania” (JZP\_SSF wg MSSF).>

### Inna sprawa<sup>4</sup>

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy za rok zakończony 31 grudnia 2019 roku zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2020 roku.

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

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

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

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

### Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

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

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

że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.<sup>5</sup>

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

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

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

<sup>5</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na skonsolidowane sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

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

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

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

### Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>7,8</sup>

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Grupy za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2020 r. („Sprawozdanie z działalności”).

#### Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej

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

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Grupy spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>9</sup>.

#### Odpowiedzialność biegłego rewidenta

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

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

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

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

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

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

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

9 lub innych, odpowiednich przepisach prawa.



### Opinia o Sprawozdaniu z działalności

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

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości 10,
- jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

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

### Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

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

Do dnia zakończenia badania Jednostka dominująca nie dopełniła wynikającego z art. 69 Ustawy o rachunkowości, obowiązku złożenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej za rok od 1 stycznia do 31 grudnia 2019 r. w Krajowym Rejestrze Sądowym.

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

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

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że od 1 stycznia 2020 r., po nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach, sprawozdanie z badania wszystkich jednostek – nie tylko jak dotychczas tych podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego - sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta>*

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

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

10 lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

11 Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.



## Załącznik nr 3.4

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

#### Komentarz:

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

## Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania

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

### Sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego

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

Przeprowadziliśmy badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, w której jednostką dominującą jest [ABC S.A.] ("Jednostka dominująca") („Grupa”) zawierające skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 2020 r. oraz skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym, skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r. oraz informację dodatkową zawierającą opis przyjętych zasad rachunkowości i inne informacje objaśniające „skonsolidowane sprawozdanie finansowe”).

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

- przedstawia rzetelny i jasny obraz skonsolidowanej sytuacji majątkowej i finansowej Grupy na dzień 31 grudnia 2020 r. oraz jej skonsolidowanego wyniku finansowego i skonsolidowanych przepływów pieniężnych za rok obrotowy zakończony w tym dniu, zgodnie z mającymi zastosowanie Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej zatwierdzonymi przez Unię Europejską oraz przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości;
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Grupę przepisami prawa oraz statutem Jednostki dominującej.<sup>1</sup>

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

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

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

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm. („KSB”)<sup>2</sup> oraz stosownie do ustawy z dn. 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („Ustawa o biegłych rewidentach” – t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1415) oraz Rozporządzenia UE nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego („Rozporządzenie UE” – Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*.

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

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

### **Objaśnienie – Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności<sup>3</sup>**

Zwracamy uwagę na notę xx informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Jednostka dominująca poniosła stratę netto w kwocie ZZZ tys. zł w roku obrotowym zakończonym 31 grudnia 2020 r. oraz, że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe przewyższają aktywa obrotowe o kwotę YYY tys. zł. Jak wykazano w notce xx powyższe warunki, łącznie z innymi informacjami opisanymi w tej notce świadczą o istnieniu istotnej niepewności, która może powodować poważne wątpliwości co do zdolności Jednostki dominującej do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera zastrzeżenia w odniesieniu do tej sprawy.

2 W sprawozdaniu z badania powinno się wskazać, czy podczas badania skorzystano z możliwości wcześniejszego zastosowania postanowień uchwały nr 1107/16a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r. w przedmiocie przyjęcia Krajowego Standardu Badania 540 (Zmienionego) oraz przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych.

3 Badaniu kontynuacji działalności poświęcone jest oddzielne opracowanie PIBR pt. „Badanie sprawozdań finansowych za 2019 rok – szczególne rozważania dotyczące KSB 570 (Z) – „Kontynuacja działalności” w warunkach pandemii koronawirusa”. Wskazówki zawarte w tym opracowaniu nadal pozostają aktualne do badania za 2020 rok.

**Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego<sup>4</sup>**

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

**Kluczowe sprawy badania**

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

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

**Inna sprawa – zakres badania<sup>5</sup>**

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy za rok zakończony 31 grudnia 2019 roku zostało zbadane przez działającego w imieniu innej firmy audytorskiej biegłego rewidenta, który wyraził opinię bez zastrzeżeń na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 2020 roku.

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

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

<sup>4</sup> Jak zauważono w paragrafie A16 KSB 706 (Z), akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być zaprezentowany albo bezpośrednio przed, albo po sekcji „Kluczowe sprawy badania” na podstawie osądu biegłego rewidenta co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi.

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

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

Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby skonsolidowane sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości („Ustawa o rachunkowości” – t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 217). Członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej.

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

Naszymi celami są uzyskanie racjonalnej pewności czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania z badania zawierającego naszą opinię. Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie z KSB zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek oszustwa lub błędu i są uważane za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podjęte na podstawie tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.<sup>6</sup>

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

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

- identyfikujemy i oceniamy ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania odpowiadające tym ryzykom i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędem, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywu, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej;
- uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej stosowanej dla badania w celu zaprojektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej Grupy;
- oceniamy odpowiedniość zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadność szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień dokonanych przez Zarząd Jednostki dominującej;

<sup>6</sup> Biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, może przedstawić bardziej szczegółowy opis dotyczący koncepcji istotności stosowanej podczas badania, np. przez dodanie następującego tekstu: Koncepcja istotności stosowana jest przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na skonsolidowane sprawozdanie finansowe, a także przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta. W związku z powyższym wszystkie opinie i stwierdzenia zawarte w sprawozdaniu z badania są wyrażane z uwzględnieniem jakościowego i wartościowego poziomu istotności ustalonego zgodnie ze standardami badania i zawodowym osądem biegłego rewidenta.

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

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

Składamy Radzie Nadzorczej Jednostki dominującej oświadczenie, że przestrzegaliśmy stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz, że będziemy informować ich o wszystkich powiązaniach i innych sprawach, które mogłyby być racjonalnie uznane za stanowiące zagrożenie dla naszej niezależności, a tam gdzie ma to zastosowanie, informujemy o zastosowanych zabezpieczeniach.<sup>7</sup>

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

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

#### **Inne informacje, w tym sprawozdanie z działalności<sup>8</sup>**

Na inne informacje składa się sprawozdanie z działalności Grupy za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2020 r. („Sprawozdanie z działalności”) wraz z oświadczeniem o stosowaniu ładu korporacyjnego, o którym mowa w art.

<sup>7</sup> Patrz – paragraf 40.b KSB 700 (Z).

<sup>8</sup> Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – [Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności](#).

49b ust 1 Ustawy o rachunkowości, które jest wyodrębnioną częścią tego sprawozdania oraz Raport Roczny za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2020 r. („Raport roczny”)<sup>9</sup> (razem „Inne informacje”).

#### *Odpowiedzialność Zarządu i Rady Nadzorczej Jednostki dominującej*

Zarząd Jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie Innych informacji zgodnie z przepisami prawa. Zarząd Jednostki dominującej oraz członkowie Rady Nadzorczej Jednostki dominującej są zobowiązani do zapewnienia, aby Sprawozdanie z działalności Grupy wraz z wyodrębnioną częścią spełniało wymagania przewidziane w Ustawie o rachunkowości<sup>10</sup>.

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

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

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

### **Opinia o Sprawozdaniu z działalności**

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

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości<sup>11</sup> oraz paragrafem [należy wpisać odpowiednie numery paragrafów] Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim („Rozporządzenie o informacjach bieżących” – Dz. U. poz. 757 z późn. zm.),
- jest zgodne z informacjami zawartymi w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Ponadto, w świetle wiedzy o Grupie i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności Grupy istotnych zniekształceń.<sup>12</sup>

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

10 lub innych, odpowiednich przepisach prawa.

11 lub innymi, odpowiednimi przepisami prawa.

12 Jeżeli stwierdzono, należy podać na czym polegają.



### Opinia o oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego

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

### Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

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

Zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem oświadczamy, że usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Grupy są zgodne z prawem i przepisami obowiązującymi w Polsce oraz że nie świadczyliśmy usług niebędących badaniem, które są zakazane na mocy art. 5 ust.1 Rozporządzenia UE oraz art.136 Ustawy o biegłych rewidentach. Usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, które świadczyliśmy na rzecz Grupy w badanym okresie zostały wymienione w nocie xx Sprawozdania z działalności Grupy.<sup>13</sup>

#### Wybór firmy audytorskiej<sup>14</sup>

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

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

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

[podpis kluczowego biegłego rewidenta] *<pamiętaj, że od 1 stycznia 2020 r., po nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach, sprawozdanie z badania wszystkich jednostek – nie tylko jak dotychczas tych podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego - sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta>*

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze]

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

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

14 Zapoznaj się z interpretacją Ministerstwa Finansów – MF o rotacji firmy audytorskiej współpracującej z JZP.



## Załącznik nr 4

### Przykładowe oświadczenie kierownika jednostki uzyskiwane na zakończenie badania

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

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

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

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

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

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

MSB 550 „Strony powiązane” – paragraf 26.

MSB 560 „Późniejsze zdarzenia” – paragraf 9.

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

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

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

#### **Uwaga!**

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

## OŚWIADCZENIE KIEROWNIKA JEDNOSTKI

Nazwa i adres firmy audytorskiej

Imię i nazwisko kluczowego biegłego  
rewidenta przeprowadzającego badanieData zakończenia badania, sporządzenia  
sprawozdania z badania<sup>1</sup>

Niniejsze oświadczenie składamy w związku z przeprowadzaniem przez

(nazwa firmy audytorskiej)

na podstawie umowy numer

(numer umowy o badanie)

z dnia

(data umowy o badanie)

badaniem sprawozdania finansowego

(nazwa badanej jednostki)

zwanej dalej „Jednostką”, mającym na celu wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe, zwane dalej „sprawozdaniem finansowym”, przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej dzień 31 grudnia 2020 r. oraz wyniku finansowego za rok obrotowy zakończony w tym dniu zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej<sup>2</sup>, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości, oraz, że zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, oraz jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi Jednostkę przepisami prawa i postanowieniami jej statutu/umowy<sup>3</sup>.

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

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

<sup>3</sup> Należy wybrać właściwą nazwę.

**Potwierdzamy, że:**

1. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w sposób zapewniający porównywalność, przez zastosowanie jednolitych zasad rachunkowości we wszystkich prezentowanych okresach, jakie zostały przez nas przyjęte w aktualnej polityce rachunkowości.
2. Jesteśmy odpowiedzialni za prawidłowość ksiąg rachunkowych oraz sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Odpowiedzialność ta obejmuje: zaprojektowanie, wdrożenie i zapewnienie działania kontroli wewnętrznej związanej ze sporządzeniem oraz rzetelną prezentacją sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, dobór oraz zastosowanie odpowiednich zasad rachunkowości, a także dokonywanie szacunków księgowych stosownych do zaistniałych okoliczności.
3. Wszystkie transakcje i zdarzenia dotyczące badanego okresu, które powinny zostać ujęte, zostały ujęte i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.
4. Wszystkie późniejsze zdarzenia, które nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego, które wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.
5. Metody, dane oraz znaczące założenia wykorzystane do ustalenia szacunków i powiązanych ujawnień są odpowiednie dla uzyskania racjonalnego ujęcia, pomiaru lub ujawnienia w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej<sup>4</sup>.
6. Zapewniliśmy przeprowadzenie weryfikacji przyjętych do stosowania stawek amortyzacyjnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W naszej ocenie przyjęte i stosowane stawki amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych odpowiadają okresowi ich ekonomicznej użyteczności.
7. Korzystając z najlepszych w naszym mniemaniu szacunków, opartych o rozsądne i uzasadnione założenia i prognozy, zapewniliśmy przeprowadzenie przeglądu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych pod kątem ich użytkowania i umorzenia na wypadek zaistnienia zdarzeń lub zmiany okoliczności powodujących, że nie udałoby się odzyskać wartości księgowej tych aktywów. Na tej podstawie stwierdziliśmy, że nie są konieczne korekty z tego tytułu w sprawozdaniu finansowym.
8. Ujawniliśmy Państwu wszystkie stosowane przez Jednostkę warunki sprzedaży, w tym prawa zwrotu lub korekty ceny oraz wszystkie rezerwy na naprawy gwarancyjne.
9. Relacje i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio rozliczone oraz ujawnione zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości<sup>5</sup>.
10. Na dzień niniejszego pisma nie są nam znane zagrożenia dla kontynuowania działalności przez Jednostkę, w niezmnijszym istotnie zakresie w ciągu co najmniej 12 najbliższych miesięcy od dnia bilansowego.

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

5 Lub odpowiednio Międzynarodowych Standardów Rachunkowości/Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej.

11. Dokonano kompletnych i prawidłowych odpisów aktualizujących wartość zapasów do ich prognozowanej ceny sprzedaży. Wszystkie zapasy stanowiły własność Jednostki i nie zawierały żadnych pozycji wziętych w komis lub sprzedanych klientom.
12. Sądzymy, że wszystkie koszty zaliczone do czynnych rozliczeń międzyokresowych związane są z przychodami, które będą realizowane w następnych okresach obrotowych.
13. W naszej ocenie nie zachodzi konieczność tworzenia dodatkowych, poza ujętymi w sprawozdaniu finansowym, rezerw na koszty, jakie mogą być poniesione na skutek zobowiązań z tytułu korzystania z naturalnego środowiska.
14. W naszej ocenie nie zaistniała potrzeba utworzenia rezerw w celu pokrycia strat powstałych w wyniku wypełnienia lub niemożności wypełnienia zobowiązań wynikających z warunków umów sprzedaży lub zakupu, z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.
15. Ujawniliśmy Państwu charakter i cel gospodarczy wszystkich istotnych nieodzwoierciedlonych w bilansie umów, w zakresie niezbędnym do oceny ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy Jednostki.
16. Koszty aktywowanych prac rozwojowych nie zawierają żadnych kosztów, które powinny zostać odniesione w wynik finansowy okresu.
17. Jednostka wywiązała się ze wszystkich postanowień zawartych umów, których niespełnienie mogłoby wpłynąć na sprawozdanie finansowe.
18. Według naszej najlepszej wiedzy i przekonania, w okresie objętym sprawozdaniem finansowym, Jednostka przestrzegała wszystkich obowiązujących ją przepisów prawa i regulacji oraz warunków zawartych umów.
19. Jesteśmy odpowiedzialni za określenie i zapewnienie odpowiedniego poziomu odpisów aktualizujących wartość należności, jak również za oszacowanie tych kwot. Uważamy, że wartość utworzonych odpisów jest odpowiednia, by pokryć należności, oceniane w chwili obecnej jako nieściągalne.
20. Inwentaryzacja aktywów i pasywów została przeprowadzona w zakresie, terminach i z częstotliwością przewidzianą w ustawie o rachunkowości, a stwierdzone różnice rozliczono w księgach rachunkowych badanego okresu.
21. Przekazaliśmy Państwu kompletne informacje na temat spraw sądowych w toku, w których Jednostka jest stroną (zarówno jako pozwany, jak i pozywający). Wszelkie okoliczności dotyczące oszacowania ryzyka z tym związanego zostały biegłemu rewidentowi ujawnione. Korzystając z najlepszych w naszym mniemaniu szacunków, dokonaliśmy oceny ww. kwestii i odpowiednio ujęliśmy je w sprawozdaniu finansowym. Do dnia podpisania niniejszego pisma nie zaistniały zmiany w zakresie spraw sądowych i spornych, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.

22. Oceniliśmy dostępne informacje dotyczące wysokości przyszłego dochodu do opodatkowania i innych potencjalnych źródeł realizacji aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego. Kwota aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego nie przekracza kwoty, przy której według naszych szacunków prawdopodobieństwo pełnej realizacji aktywów jest wyższe, niż prawdopodobieństwo, że nie zostaną w pełni zrealizowane.
23. Uznajemy naszą odpowiedzialność za przyjęte przez Jednostkę metody rozliczania podatków, które były stosowane w sposób jednolity przez cały bieżący okres sprawozdawczy. Wyliczenie wszystkich podatków bieżących i odroczonego aktywów i pasywów jest oparte na obowiązujących przepisach prawa i regulacjach oraz oświadczamy, że nie występują żadne istotne nie zaksięgowane zobowiązania warunkowe z tytułu podatków.
24. Prawidłowo wypełniliśmy obowiązki związane z raportowaniem schematów podatków<sup>6</sup> oraz zabezpieczeniem jednostki przed poniesieniem wysokich sankcji za ich niewdrożenie. Tam, gdzie było to konieczne określiliśmy procedury MDR określające schematy postępowania w zależności od kategorii podmiotów, które zostały przekazane do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i którym nadano numer referencyjny NSP.
25. Zgadza się z wynikami prac ekspertów przeprowadzających szacunek rezerw aktuarialnych i uznajemy kwalifikacje eksperta odpowiedzialnego za ich kalkulację. W naszej ocenie jesteśmy bezstronni, gdyż nie daliśmy ekspertom żadnych wskazówek odnośnie wartości lub kwot. Nie otrzymaliśmy żadnych informacji, które mogłyby podważać niezależność opinii i obiektywizm ekspertów.
26. Zgadza się z wynikami przeprowadzonych testów na trwałą utratę wartości aktywów finansowych i niefinansowych, które naszym zdaniem sporządzone zostały według najlepszych szacunków. Uznajemy założenia przyjęte do tych testów za prawidłowe, a projekcje finansowe za rzetelne, realne i opracowane według najlepszej wiedzy.
27. Rezerwy na świadczenia dla pracowników oraz kierownictwa z tytułu premii należnych za rok objęty badaniem zostały oszacowane na podstawie wiarygodnych założeń, a wszelkie cele i zadania warunkujące wypłatę tych świadczeń w oszacowanej wysokości uznajemy, zgodnie ze swoją wiedzą na dzień podpisania niniejszego oświadczenia, za zrealizowane.
28. Według naszej wiedzy na dzień podpisania niniejszego oświadczenia, na podstawie podjętych do dnia sporządzenia tegoż oświadczenia uchwał organów, nie planuje się przeprowadzenia żadnych działań, które mogłyby istotnie wpłynąć na wartość lub klasyfikację poszczególnych pozycji aktywów i pasywów, w tym w szczególności nie planuje się likwidacji Jednostki lub ograniczenia w sposób istotny zakresu prowadzonej działalności.
29. Jednostka posiada odpowiednie prawa własności do posiadanego majątku.
30. Jednostka spełniła wszelkie warunki umów kontraktowych, których niespełnienie mogłoby wywrzeć istotny wpływ na dane zawarte w księgach rachunkowych (lub ujawniła wszystkie zagrożenia wynikające z niespełnienia tych umów).

---

<sup>6</sup> ang. Mandatory Disclosure Rules, „MDR”.

31. Zastosowana metoda pomiaru stopnia zaawansowania niezakończonych długoterminowych umów o usługi, w tym budowlane, realizowanych przez Jednostkę w sposób rzetelny i wiarygodny odzwierciedla stopień zaawansowania prac objętych niezakończoną umową.
32. Warunki obrotu ze stronami powiązanymi nie odbiegają w sposób istotny od warunków rynkowych, które ustalają między sobą niezależne strony. Wszelkie transakcje przeprowadzone na warunkach innych niż rynkowe zostały odpowiednio ujawnione w sprawozdaniu finansowym.
33. Szacunki i powiązane ujawnienia:
  1. znaczące osądy zastosowane podczas ustalania szacunków księgowych uwzględniają wszystkie stosowane informacje, których byliśmy świadomi;
  2. zastosowane metody, założenia i dane wykorzystywane przez nas podczas ustalania szacunków księgowych były spójne i odpowiednie;
  3. tam, gdzie ma to znaczenie dla szacunków księgowych i ujawnień, założenia odpowiednio odzwierciedlają nasze intencje i możliwości podjęcia przez nas określonych działań w imieniu Jednostki;
  4. ujawnienia odnoszące się do szacunków księgowych, uwzględniając ujawnienia opisujące niepewność szacowania, są kompletne i racjonalne, w kontekście mających zastosowanie przepisów dotyczących rachunkowości i sprawozdawczości finansowej<sup>7</sup>;
  5. odpowiednie specjalistyczne umiejętności i wiedza zostały zastosowane podczas ustalania szacunków księgowych;
  6. żadne późniejsze zdarzenia nie wymagają korekty szacunków księgowych i powiązanych ujawnień włączonych do sprawozdania finansowego.
34. Udostępniliśmy Państwu:
  - a. wszystkie informacje, takie jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy i związane z nimi informacje, co do których jesteśmy świadomi, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego;
  - b. dodatkowe informacje, o które byliśmy poproszeni w związku z badaniem;
  - c. nieograniczony kontakt z osobami z Jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznał(a) Pan/Pani za konieczne;
  - d. wyniki oszacowanego przez nas ryzyka, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem;
  - e. wszystkie informacje o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa, którego jesteśmy świadomi i które wpływa na jednostkę, a obejmuje:
    - kierownika Jednostki,
    - pracowników odgrywających znaczącą rolę w systemie kontroli wewnętrznej lub
    - inne osoby, jeżeli oszustwo może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe;
  - f. informacje na temat wszelkich zarzutów lub podejrzeń o oszustwo wpływających na sprawozdanie finansowe Jednostki, zgłoszonych przez pracowników, byłych pracowników, analityków, organy regulatorów i innych;

<sup>7</sup> Należy wpisać odpowiednio: zawartych w ustawie o rachunkowości lub w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości/ Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej.

- g. wszystkie znane lub podejrzewane przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzaniu sprawozdania finansowego;
- h. dane identyfikujące strony powiązane i wszystkie związki oraz transakcje ze stronami powiązаныmi, które są nam znane;
- i. wszystkie protokoły z posiedzeń Walnego Zgromadzenia, Rady Nadzorczej i Zarządu<sup>8</sup> za okres objęty badaniem i do dnia podpisania niniejszego oświadczenia, zawierające rzetelny zapis podjętych decyzji i działań oraz podsumowania ustaleń z ostatnich spotkań, z których protokoły nie zostały jeszcze przygotowane.

35. Oświadczamy, że według naszej wiedzy:

- a. nie wystąpiły nieprawidłowości, za które odpowiedzialni byłiby członkowie kierownictwa Jednostki lub osoby zajmujące znaczącą pozycję w systemie kontroli wewnętrznej;
- b. nie są nam znane nieprawidłowości, za które odpowiedzialni byłiby pozostali pracownicy, a które miałyby istotny wpływ na informacje zawarte w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym. (Przez „nieprawidłowości” rozumie się umyślne przedstawienie lub przeoczenie wartości wynikające ze zniekształcenia lub umyślnego przeoczenia pewnych zdarzeń lub operacji; manipulowanie, fałszowanie lub zmianę danych lub dokumentów; przeoczenie znaczących informacji zawartych w księgach lub dokumentach; bezpodstawne księgowanie operacji; umyślne nieprawidłowe stosowanie zasad rachunkowości; lub sprzeniewierzenie majątku w celu uzyskania korzyści materialnych przez kierownictwo, pracowników lub strony powiązane);
- c. nie są nam znane nieujawnione biegłemu rewidentowi zawiadomienia (decyzje, protokoły, etc.) od instytucji kontrolnych lub rządowych dotyczące niezgodności lub nieprawidłowości w stosowanych zasadach rachunkowości określonych odrębnymi przepisami, które miałyby istotny wpływ na dane finansowe ujęte w księgach rachunkowych;
- d. nie są nam znane naruszenia lub możliwości naruszenia przepisów obowiązującego prawa i regulacji, którego skutki powinny być ujawnione w księgach rachunkowych lub stanowią podstawę do utworzenia rezerw na przewidywane straty;
- e. nie występują roszczenia osób trzecich w stosunku do aktywów Jednostki, nie ustanowiono zastawu na aktywach ani nie przeznaczono ich pod zabezpieczenie zobowiązań, wykonania kontraktu itp., z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym;
- f. nie występują nieujawnione zobowiązania o istotnym znaczeniu, zobowiązania warunkowe (w tym również ustne lub pisemne gwarancje, poręczenia wekslowe i inne), ewentualne straty, które wymagałyby utworzenia rezerwy lub ujawnienia w inny sposób w sprawozdaniu finansowym;
- g. nie występują transakcje o istotnym znaczeniu, które zostały nieprawidłowo zarejestrowane w księgach lub nieujawnione biegłemu rewidentowi;
- h. nie są nam znane zdarzenia, które wystąpiły lub zostały ujawnione po dacie sporządzenia sprawozdania finansowego, a które powinny być uwzględnione w tym sprawozdaniu;
- i. nie występują istotne zobowiązania kontraktowe (takie jak budowa obiektów, kupno nieruchomości, długoterminowe umowy z dostawcami itp.), inne niż ujawnione w sprawozdaniu finansowym;

<sup>8</sup> Należy wpisać odpowiednie nazwy organów badanej jednostki.



- j. nie występują uzgodnienia (kontraktowe lub inne) dotyczące sposobu ustalania świadczeń dla pracowników, które nie zostały ujawnione w sprawozdaniu finansowym;
  - k. nie zaistniała potrzeba utworzenia rezerw w celu pokrycia strat powstałych w wyniku wypełnienia lub niemożności wypełnienia, zobowiązań wynikających z warunków umów sprzedaży, z wyjątkiem ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.
36. Następujące operacje gospodarcze, w związku z ich wystąpieniem do dnia sporządzenia niniejszego oświadczenia, zostały prawidłowo zaksięgowane lub przedstawione w sprawozdaniu finansowym i księgach rachunkowych:
- a. transakcje ze stronami powiązаныmi oraz wynikające z nich kwoty należności i zobowiązań, włączając m.in. sprzedaż, zakupy, pożyczki, transfery, umowy leasingowe, gwarancje (ustne i pisemne) oraz instrumenty finansowe;
  - b. wspólne przedsięwzięcia;
  - c. umowy wykupu kapitału akcyjnego na podstawie opcji, warrantów, konwersji lub innych instrumentów pochodnych;
  - d. uzgodnienia z instytucjami finansowymi dotyczące kompensaty sald lub blokad środków pieniężnych na kontach bankowych, linii kredytowych bądź inne podobne uzgodnienia;
  - e. umowy odkupu uprzednio sprzedanych aktywów.
37. Poza zdarzeniami opisanymi w informacji dodatkowej, po dniu bilansowym nie wystąpiły żadne inne istotne zdarzenia, które należałoby uwzględnić w formie korekty lub ujawnienia.
38. Oświadczamy, iż według naszej wiedzy na dzień sporządzenia niniejszego oświadczenia nie zaistniały istotne zdarzenia dotyczące okresu objętego sprawozdaniem finansowym, które wystąpiły między dniem bilansowym, a datą wyrażenia opinii i mogące mieć wpływ na sprawozdanie finansowe.
39. Wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdanie finansowe jako całość nie jest istotny. Lista nieskorygowanych zniekształceń stanowi załącznik numer

do niniejszego oświadczenia.

40. Wykaz uchwał podjętych przez organy Jednostki od dnia

(pierwszy dzień badanego roku obrotowego)

do daty niniejszego oświadczenia stanowi załącznik numer

do niniejszego oświadczenia.

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

do niniejszego oświadczenia.

Podpis kierownika Jednostki<sup>9</sup>

Data podpisania oświadczenia

*Administratorem Pana/i danych osobowych jest nasza firma audytorska. Dane są przetwarzane w związku z obowiązkiem prawnym ciążącym na administratorze (art. 6 ust. 1 lit. c RODO<sup>10</sup>). Odbiorcami danych mogą być podmioty upoważnione do tego na podstawie przepisów prawa. Dane będą przechowywane przez 5 lat od momentu zakończenia badania. Ma Pan/i prawo żądania od administratora dostępu do swoich danych, ich sprostowania, usunięcia lub ograniczenia przetwarzania lub wniesienia sprzeciwu wobec przetwarzania, a także do przenoszenia danych na podstawie i zgodnie z art. 15 – 22 RODO. Ma Pan/i prawo wniesienia skargi na sposób przetwarzania przez administratora do Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych ([uodo.gov.pl](http://uodo.gov.pl)). Podanie danych jest obowiązkiem wynikającym z przepisów ustawy o rachunkowości. W celu skorzystania ze swoich praw, należy skorzystać z danych kontaktowych wskazanych w nagłówku dokumentu.*

<sup>9</sup> W przypadku organu wieloosobowego wymagany jest podpis wszystkich członków wchodzących w skład tego organu.

<sup>10</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE. L. z 2016 r. Nr 119, str. 1 z późn. zm.), („RODO”).



