

*Załącznik nr 1.34 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 800

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 800

**BADANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SPORZĄDZONYCH
ZGODNIE Z RAMOWYMI ZAŁOŻENIAMI
SPECJALNEGO PRZEZNACZENIA
– UWAGI SZCZEGÓLNE**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 800
BADANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SPORZĄDZONYCH
ZGODNIE Z RAMOWYMI ZAŁOŻENIAMI SPECJALNEGO PRZEZNACZENIA
– UWAGI SZCZEGÓLNE

(stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1-3
Data wejścia w życie	4
Cel	5
Definicje	6-7
Wymogi	
Uwagi dotyczące podjęcia się wykonania zlecenia	8
Uwagi dotyczące zaplanowania i przeprowadzenia badania	9-10
Formułowanie opinii i uwagi dotyczące sprawozdania na temat sprawozdań finansowych	11-14
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Definicja ramowych założeń specjalnego przeznaczenia	A1-A4
Uwagi dotyczące podjęcia się wykonania zlecenia	A5- A8
Uwagi dotyczące zaplanowania i przeprowadzenia badania	A9-A12
Formułowanie opinii i uwagi dotyczące sprawozdania na temat sprawozdań finansowych	A13-A15
Załącznik: Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta z badań sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 800 „Badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia – uwagi szczególne” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) z grupy od 100 do 700 mają zastosowanie przy badaniu sprawozdań finansowych. Niniejszy standard dotyczy zastosowania tych standardów przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.
2. Niniejszy standard opracowano w kontekście kompletnych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia. MSB 805¹ dotyczy szczególnych uwag mających znaczenie dla badania pojedynczego sprawozdania finansowego lub specyficznego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego.
3. Niniejszy standard nie uchyla wymogów innych standardów ani nie omawia wszystkich szczególnych aspektów, które mogą mieć znaczenie w okolicznościach zlecenia badania.

Data wejścia w życie

4. Niniejszy standard stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cel

5. Celem biegłego rewidenta stosującego MSB przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia jest odpowiednie podejście do szczególnych aspektów mających znaczenie dla:

- (a) podjęcia się wykonania zlecenia,
- (b) zaplanowania i przeprowadzenia zlecenia oraz

¹ MSB 805 „Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne”.

(c) formułowania opinii i sporządzania sprawozdania na temat sprawozdań finansowych.

Definicje

6. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

(a) sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia – sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia (zob. par. A4),

(b) ramowe założenia specjalnego przeznaczenia – ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mające na celu sprostanie potrzebom informacyjnym konkretnych użytkowników. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności² (zob. par. A1-A4).

7. Odniesienia do „sprawozdań finansowych” w niniejszym standardzie oznaczają „kompletny zestaw sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia”, w tym zawierający powiązane informacje dodatkowe. Powiązane informacje dodatkowe zazwyczaj obejmują opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają formę i treść sprawozdań finansowych oraz to, co składa się na kompletne sprawozdania finansowe.

Wymogi

Uwagi dotyczące podjęcia się wykonania zlecenia

Akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

8. MSB 210 wymaga od biegłego rewidenta ustalenia, czy można zaakceptować ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych³. W trakcie badania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia biegły rewident poznaje* (zob. par. A5-A8):

(a) cel, w jakim sporządzono sprawozdania finansowe,

(c) zamierzonych użytkowników oraz

(d) działania podjęte przez kierownictwo celem ustalenia, czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są możliwe do zaakceptowania w danych okolicznościach.

Uwagi dotyczące zaplanowania i przeprowadzenia badania

9. MSB 200 wymaga od biegłego rewidenta przestrzegania wszystkich MSB odpowiednich dla danego badania⁴. Planując i przeprowadzając badanie sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia, biegły rewident ustala, czy zastosowanie określonego MSB wymaga szczególnej analizy okoliczności danego zlecenia (zob. par. A9-A12).

10. MSB 315 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta poznania wyboru i zastosowania przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości⁵. W przypadku sprawozdań finansowych sporządzonych na mocy umowy biegły rewident poznaje wszelkie znaczące interpretacje tej umowy poczynione przez kierownictwo w związku ze sporządzaniem tych sprawozdań finansowych. Interpretację uznaje się za znaczącą, jeżeli przeprowadzenie innej racjonalnej interpretacji doprowadziłoby do istotnej różnicy w zakresie informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych.

Formułowanie opinii i uwagi dotyczące sprawozdania na temat sprawozdań finansowych

11. Formułując opinię i sporządzając sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia biegły rewident stosuje wymogi zawarte w MSB 700⁶ (zob. par. A13).

² MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 13(a).

³ MSB 210 „Uzgadnianie warunków zlecenia badania”, paragraf 6(a).

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

⁴ MSB 200, paragraf 18.

⁵ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”, paragraf 11 (c).

⁶ MSB 700 „Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych”.

Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

12. MSB 700 wymaga od biegłego rewidenta, aby ocenił, czy sprawozdania finansowe odpowiednio odnoszą się lub opisują mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej⁷. W przypadku sprawozdań finansowych sporządzonych na mocy umowy, biegły rewident ocenia, czy sprawozdania finansowe odpowiednio opisują wszelkie znaczące interpretacje tej umowy, na których opierają się sprawozdania finansowe.

13. MSB 700 dotyczy formy i treści sprawozdania biegłego rewidenta. W przypadku sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia:

(a) sprawozdanie biegłego rewidenta opisuje także cel, dla którego sprawozdania finansowe są sporządzane, jak też, jeśli jest to niezbędne, zamierzonych użytkowników lub też nawiązuje do informacji objaśniającej w sprawozdaniach finansowych specjalnego przeznaczenia, która zawiera te dane oraz

(b) jeżeli kierownictwo ma możliwość wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przy sporządzaniu takich sprawozdań finansowych, w wyjaśnieniu odpowiedzialności kierownictwa⁸ nawiązuje się również do odpowiedzialności kierownictwa za ustalenie, czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są w danych okolicznościach odpowiednie.

Zwrócenie uwagi czytelników, że sprawozdania finansowe sporządzono zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia

14. Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia zawiera paragraf objaśniający zwracający uwagę użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i dlatego sprawozdania finansowe mogą nie być odpowiednie do wykorzystania ich w innym celu. Biegły rewident zamieszcza ten paragraf pod odpowiednim nagłówkiem (zob. par. A14-A15).

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Definicja ramowych założeń specjalnego przeznaczenia (zob. par. 6)

A1. Przykłady ramowych założeń specjalnego przeznaczenia obejmują:

- podstawę podatkową sporządzania sprawozdań finansowych dołączonych do deklaracji podatkowych jednostki,
- zasady rachunkowości oparte na wpływach i wydatkach środków pieniężnych (metoda kasowa) przyjęte do sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, który jednostka sporządza na wniosek kredytodawców,
- zasady sprawozdawczości finansowej określone przez regulatora mające na celu sprostanie wymogom tego regulatora lub
- zasady sprawozdawczości finansowej zawarte w umowie takiej, jak umowa dotycząca obligacji, kredytu lub grantu.

A2. Mogą występować okoliczności, w których ramowe założenia specjalnego przeznaczenia opierają się na ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej określonych przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy bądź przez prawo lub regulacje, ale nie spełniają wszystkich wymogów tych ramowych założeń. Przykładem może być umowa, która wymaga, aby sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z większością, ale nie ze wszystkimi Standardami Sprawozdawczości Finansowej systemu prawnego X. O ile jest to akceptowalne w okolicznościach danego zlecenia, nieodpowiednie jest opisywanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w sprawozdaniach finansowych specjalnego przeznaczenia w sposób, który sugerowałby pełną zgodność z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej określonymi przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy bądź przez prawo lub regulacje. W powyżej przedstawionym przykładzie umowy opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej może nawiązywać do zasad sprawozdawczości finansowej zawartych w umowie a nie do Standardów Sprawozdawczości Finansowej systemu prawnego X.

A3. W okolicznościach opisanych w paragrafie A2 ramowe założenia specjalnego przeznaczenia nie mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji nawet, jeśli ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, na których założenia te są oparte, są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji. Wynika to z faktu, że ramowe założenia specjalnego przeznaczenia mogą nie spełniać wszystkich wymogów ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określonych przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy bądź przez prawo lub regulacje, które są niezbędne dla osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych.

⁷ MSB 700, paragraf 15.

⁸ Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

A4. Sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia mogą być jedynymi sprawozdaniami finansowymi, które jednostka sporządza. W takich okolicznościach mogą być wykorzystywane przez użytkowników innych niż ci, dla których ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zostały zaprojektowane. W tych okolicznościach, pomimo szerokiego rozpowszechniania sprawozdań finansowych, w dalszym ciągu uważa się, że dla celów MSB sprawozdania finansowe są sprawozdaniami finansowymi specjalnego przeznaczenia. Wymogi zawarte w paragrafach 13-14 mają zapewnić uniknięcie nieporozumień co do celu, w jakim sprawozdania finansowe zostały sporządzone.

Uwagi dotyczące podjęcia się wykonania zlecenia

Akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (zob. par. 8)

A5. W przypadku sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia, potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników są kluczowe dla ustalenia akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zastosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.

A6. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą obejmować standardy sprawozdawczości finansowej określone przez organizację uznaną lub uprawnioną do wydawania standardów dotyczących sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia. W takim przypadku standardy te zostaną uznane za akceptowalne na potrzeby tego celu, jeżeli organizacja postępuje w myśl ustalonych i przejrzystych procesów obejmujących analizę i uwzględnienie stanowisk odpowiednich interesariuszy. W niektórych systemach prawnych prawo lub regulacje mogą określać ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które kierownictwo powinno stosować przy sporządzaniu sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia. Na przykład regulator może określić zasady sprawozdawczości finansowej w celu sprostania jego wymogom. Wobec braku przesłanek wskazujących na coś przeciwnego, takie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej uznaje się za akceptowalne na potrzeby sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia sporządzonych przez jednostkę.

A7. Jeżeli standardy sprawozdawczości finansowej, o których mowa w paragrafie A6, są uzupełnione przez wymogi legislacyjne lub regulacyjne, MSB 210 wymaga od biegłego rewidenta, aby ustalił, czy istnieje konflikt między standardami sprawozdawczości finansowej a dodatkowymi wymogami i zalecił działania, które biegły rewident powinien podjąć w przypadku istnienia takiego konfliktu⁹.

A8. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą obejmować zasady sprawozdawczości finansowej określone przez umowę lub przez inne źródła niż te opisane w paragrafach A6 i A7. W takim przypadku akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w okolicznościach danego zlecenia określa się na drodze rozważenia, czy ramowe założenia wykazują cechy przeważnie wykazywane przez możliwe do zaakceptowania ramowe założenia sprawozdawczości finansowej opisane w Załączniku 2 MSB 210. W przypadku ramowych założeń specjalnego przeznaczenia odnośne znaczenie dla danego zlecenia każdej z cech przeważnie wykazywanych przez możliwe do zaakceptowania ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, jest przedmiotem zawodowego osądu. Na przykład w celu określenia wartości aktywów netto jednostki na dzień jej sprzedaży, sprzedający i kupujący mogli ustalić, że bardzo ostrożne szacunki rezerw na nieściągalne należności są odpowiednie na ich potrzeby, choć takie informacje finansowe nie są neutralne w porównaniu z informacjami finansowymi sporządzonymi zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia.

Uwagi dotyczące zaplanowania i przeprowadzenia badania (zob. par. 9)

A9. MSB wymaga od biegłego rewidenta, aby przestrzegał: (a) odpowiednich wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności, w związku ze zleceniami badania sprawozdań finansowych oraz (b) wszystkich MSB odpowiednich dla danego badania. Wymaga także od biegłego rewidenta, aby przestrzegał każdego wymogu standardu, chyba że w okolicznościach badania cały standard nie jest odpowiedni dla danego badania lub wymóg nie jest odpowiedni, ponieważ ma charakter warunkowy, a warunek nie zachodzi. Jednakże w wyjątkowych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne odstępnie od odnośnego wymogu standardu, przeprowadzając alternatywne procedury badania, aby osiągnąć cel wynikający z tego wymogu¹⁰.

A10. Zastosowanie niektórych wymogów standardu przy badaniu sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia może wymagać przeprowadzenia specyficznych rozważań przez biegłego rewidenta. Na przykład w MSB 320 osądy dotyczące spraw mających znaczenie dla użytkowników sprawozdań finansowych opierają się na rozważeniu wspólnych potrzeb w zakresie informacji finansowych użytkowników traktowanych jako grupa¹¹. Jednakże w przypadku badania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia osądy te opierają się na rozważeniu potrzeb w zakresie informacji finansowych zamierzonych użytkowników.

⁹ MSB 210, paragraf 18.

¹⁰ MSB 200, paragrafy 14, 18 oraz 22-23.

¹¹ MSB 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”, paragraf 2.

A11. W przypadku sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia takich, jak te sporządzone zgodnie z wymogami umowy, kierownictwo może ustalić z zamierzonymi użytkownikami próg, poniżej którego zniekształcenia rozpoznane w trakcie badania nie będą korygowane lub w inny sposób zmieniane. Występowanie takiego progu nie zwalnia biegłego rewidenta z wymogu ustalenia istotności zgodnie z MSB 320 na potrzeby planowania i przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia.

A12. Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z MSB opiera się na powiązaniu między tymi osobami a sprawozdaniami finansowymi objętymi badaniem, w szczególności, czy osoby sprawujące nadzór odpowiadają za nadzór nad sporządzaniem tych sprawozdań finansowych. W przypadku sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia osoby sprawujące nadzór mogą nie mieć takiej odpowiedzialności, np. gdy sprawozdania finansowe są sporządzane wyłącznie na potrzeby kierownictwa. W takich przypadkach wymóg MSB 260¹² może nie mieć zastosowania do badania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia, chyba że biegły rewident jest także odpowiedzialny za sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia lub, np. ustalił z osobami sprawującymi nadzór, że będzie im komunikował kwestie rozpoznane w trakcie badania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia.

Formułowanie opinii i uwagi dotyczące sprawozdania na temat sprawozdań finansowych (zob. par. 11)

A13. Załącznik do niniejszego MSB zawiera przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia.

Zwrócenie uwagi czytelników, że sprawozdania finansowe sporządzono zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia (zob. par. 14)

A14. Sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia mogą być wykorzystane w innym celu niż cel zamierzony. Na przykład regulator może wymagać od niektórych jednostek zamieszczenia sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia w publicznym rejestrze. W celu uniknięcia nieporozumień biegły rewident zwraca uwagę użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i dlatego mogą nie być odpowiednie do wykorzystania ich w innym celu.

Ograniczenie rozpowszechniania lub wykorzystania (zob. par. 14)

A15. Poza zwróceniem uwagi, o którym mowa w paragrafie 14, biegły rewident może uznać za odpowiednie, aby zaznaczyć, iż sprawozdanie biegłego rewidenta jest przeznaczone wyłącznie dla określonych użytkowników. W zależności od prawa lub regulacji w danym systemie prawnym cel ten może być osiągnięty na drodze zakazu rozpowszechniania lub wykorzystywania sprawozdania biegłego rewidenta. W takich przypadkach paragraf objaśniający, o którym mowa w paragrafie 14, może zostać poszerzony w celu uwzględnienia innych spraw, a nagłówek może zostać odpowiednio zmodyfikowany.

Załącznik
(zob. par. A13)

Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia

- Przykład 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat kompletnych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z postanowieniami umowy dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (na potrzeby niniejszego przykładu są to ramowe założenia zgodności).
- Przykład 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat kompletnych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z zasadami rachunkowości stosowanymi dla celów podatkowych w systemie prawnym X (na potrzeby niniejszego przykładu są to ramowe założenia zgodności).
- Przykład 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat kompletnych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej opracowanymi przez regulatora (na potrzeby niniejszego przykładu są to ramowe założenia rzetelnej prezentacji).

¹² MSB 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”.

Przykład 1:

Zachodzą następujące okoliczności:

- Sprawozdania finansowe zostały sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie z postanowieniami umowy dotyczącymi sprawozdawczości finansowej (tj. ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia) w celu spełnienia zapisów tej umowy. Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami zgodności.
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają zawarty w MSB 210 opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe.
- Rozpowszechnianie i wykorzystywanie sprawozdania biegłego rewidenta jest ograniczone.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy badanie załączonych sprawozdań finansowych spółki ABC, na które składa się bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 20X1 r. rachunek wyników, zestawienie zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. Sprawozdania finansowe zostały sporządzone przez kierownictwo spółki ABC w oparciu o postanowienia dotyczące sprawozdawczości finansowej zawarte w rozdziale Z umowy z dnia 1 stycznia 20X1 r. między spółką ABC a spółką DEF („umowa”).

Odpowiedzialność kierownictwa¹³ za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie tych sprawozdań finansowych zgodnie z postanowieniami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej zawartymi w rozdziale Z umowy oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdań finansowych nie zawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o tych sprawozdaniach finansowych na podstawie przeprowadzonego przez nas badania. Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. Standardy te wymagają przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać wystarczającą pewność, że sprawozdania finansowe nie zawierają istotnego zniekształcenia.

Badanie polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania na temat kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych. Dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem lub błędem. Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania i rzetelnej prezentacji przez jednostkę sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych, jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdań finansowych.

Sądzymy, że uzyskane przez nas dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia opinii z badania.

Opinia

Naszym zdaniem sprawozdania finansowe spółki ABC za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z postanowieniami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej zawartymi w rozdziale Z umowy.

Uzasadnienie przyjętego podejścia księgowego oraz ograniczenia rozpowszechniania i wykorzystania

Nie dokonując modyfikacji naszej opinii, pragniemy zwrócić uwagę na punkt X informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, w którym opisano przyjęte podejście księgowo. Sprawozdania finansowe zostały sporządzone, aby pomóc spółce ABC w przestrzeganiu zasad sprawozdawczości finansowej zawartych w umowie, o której mowa powyżej. W związku z tym sprawozdania finansowe mogą nie być odpowiednie do ich

¹³ Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

wykorzystania w innym celu. Nasze sprawozdanie jest przeznaczone wyłącznie dla spółki ABC i spółki DEF i nie powinno być rozpowszechniane ani wykorzystywane przez inne strony niż te spółki.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Przykład 2:

Zachodzą następujące okoliczności:

- **Sprawozdania finansowe zostały sporządzone przez kierownictwo spółki zgodnie z zasadami rachunkowości stosowanymi dla celów podatkowych w systemie prawnym X (tj. ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia), aby pomóc wspólnikom w sporządzeniu ich indywidualnych deklaracji podatkowych. Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.**

- **Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami zgodności.**

- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają zawarty w MSB 210 opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe.**

- **Rozpowszechnianie i wykorzystywanie sprawozdania biegłego rewidenta jest ograniczone.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy badanie załączonych sprawozdań finansowych firmy ABC, na które składa się bilans sporządzony za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r., rachunek wyników za rok zakończony w tym dniu, opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. Sprawozdania finansowe zostały sporządzone przez kierownictwo przy zastosowaniu zasad rachunkowości stosowanych dla celów podatkowych w systemie prawnym X.

Odpowiedzialność¹⁴ kierownictwa za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie tych sprawozdań finansowych zgodnie z zasadami rachunkowości stosowanymi dla celów podatkowych w systemie prawnym X oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdań finansowych nie zawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o tych sprawozdaniach finansowych na podstawie przeprowadzonego przez nas badania. Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. Standardy te wymagają przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać wystarczającą pewność, że sprawozdania finansowe nie zawierają istotnego zniekształcenia.

Badanie polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania na temat kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych. Dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem lub błędem. Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania i rzetelnej prezentacji przez jednostkę sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych, jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdań finansowych.

Sądzymy, że uzyskane przez nas dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia opinii z badania.

¹⁴ Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

Opinia

Naszym zdaniem sprawozdania finansowe spółki ABC za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z [opisać mające zastosowanie prawo dotyczące podatku dochodowego] systemu prawnego X.

Uzasadnienie przyjętego podejścia księgowego oraz ograniczenia rozpowszechniania i wykorzystywania

Nie dokonując modyfikacji naszej opinii, pragniemy zwrócić uwagę na punkt X informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, w którym opisano przyjęte podejście księgowo. Sprawozdania finansowe zostały sporządzone, aby pomóc partnerom spółki ABC w sporządzeniu ich indywidualnych deklaracji podatkowych. W związku z tym sprawozdania finansowe mogą nie być odpowiednie do ich wykorzystania w innym celu. Nasze sprawozdanie jest przeznaczone wyłącznie dla spółki ABC oraz jej partnerów i nie powinno być rozpowszechniane wśród innych stron niż spółka ABC lub jej partnerzy.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Przykład 3:

Zachodzą następujące okoliczności:

- **Sprawozdania finansowe zostały sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej opracowanymi przez regulatora (tj. ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia) w celu spełnienia wymogów regulatora. Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.**
- **Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji.**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają zawarty w MSB 210 opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe.**
- **Rozpowszechnianie i wykorzystywanie sprawozdania biegłego rewidenta jest ograniczone.**
- **Paragraf dotyczący innych zagadnień nawiązuje do faktu, że biegły rewident wydał także sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych sporządzonych przez spółkę ABC za ten sam okres zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy badanie załączonych sprawozdań finansowych spółki ABC, na które składa się bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 20X1 r., rachunek wyników, zestawienie zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. Sprawozdania finansowe zostały sporządzone przez kierownictwo w oparciu o zasady sprawozdawczości finansowej zawarte w rozdziale Y regulacji Z.

Odpowiedzialność kierownictwa¹⁵ za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie tych sprawozdań finansowych zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej zawartymi w rozdziale Y regulacji Z¹⁶ oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdań finansowych nie zawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o tych sprawozdaniach finansowych na podstawie przeprowadzonego przez nas badania. Badanie przeprowadzimy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami

¹⁵ Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

¹⁶ Jeżeli kierownictwo odpowiada za sporządzenie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownictwo odpowiada za sporządzenie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz zgodnie z założeniami sprawozdawczości finansowej określonymi w rozdziale Y Regulacji Z i za...”.

Badania. Standardy te wymagają przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania i w taki sposób, aby uzyskać wystarczającą pewność, że sprawozdania finansowe nie zawierają istotnego zniekształcenia.

Badanie polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych. Dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem lub błędem. Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania i rzetelnej prezentacji¹⁷ przez jednostkę sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej¹⁸ jednostki. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych, jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdań finansowych.

Sądzymy, że uzyskane przez nas dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia opinii z badania.

Opinia

Naszym zdaniem sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przekazują rzetelny i jasny obraz*), sytuację finansową spółki ABC na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz jej jednostek zależnych, a także finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej zawartymi w rozdziale Y regulacji Z.

Uzasadnienie przyjętego podejścia księgowego

Nie dokonując modyfikacji naszej opinii, pragniemy zwrócić uwagę na punkt X informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, w którym opisano przyjęte podejście księgowo. Sprawozdania finansowe zostały sporządzone, aby pomóc spółce ABC w spełnieniu wymogów regulatora DEF. Na skutek tego sprawozdania finansowe mogą nie być odpowiednie do wykorzystania ich w innym celu.

Inne sprawy

Spółka ABC sporządziła zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej odrębny zestaw sprawozdań finansowych za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r., na temat których wydaliśmy odrębne sprawozdanie biegłego rewidenta adresowane do udziałowców spółki ABC na dzień 31 marca 20X2 r.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 800

opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 800* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

¹⁷ W kontekście przypisu 16 zdanie to może brzmieć: „Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania przez jednostkę sprawozdań finansowych przekazujących rzetelny i jasny obraz, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki”.

¹⁸ W przypadku, gdy biegły rewident w połączeniu z badaniem sprawozdań finansowych odpowiada również za wyrażenie opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej, zdanie to brzmiałoby w następujący sposób: „Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania i rzetelnej prezentacji przez jednostkę sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania”. W przypadku przypisu 16 zdanie to może brzmieć: „Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania przez jednostkę sprawozdań finansowych przekazujących rzetelny i jasny obraz, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania”.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 800* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC).
Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.