

Załącznik nr 1.4 do uchwały Nr 2039/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 19 lutego 2018 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 706 (Z)

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 706 (ZMIENIONEGO)

**AKAPITY OBJAŚNIAJĄCE ZE ZWRÓCENIEM UWAGI
ORAZ AKAPITY ZAWIERAJĄCE INNE SPRAWY
W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 706 (ZMIENIONY)
AKAPITY OBJAŚNIAJĄCE ZE ZWRÓCENIEM UWAGI ORAZ AKAPITY
ZAWIERAJĄCE INNE SPRAWY W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO
REWIDENTA**

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1–4
Data wejścia w życie	5
Cel	6
Definicje	7
Wymogi	
Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta	8–9
Akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta	10–11
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	12
Zastosowanie i inne materiały objaśniające	
Związek pomiędzy akapitami objaśniającymi ze zwróceniem uwagi i kluczowymi sprawami badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta	A1–A3
Okoliczności, w których konieczny może być akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi	A4–A6
Ujmowanie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta.	A7–A8
Akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta	A9–A15
Umieszczenie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi i akapitów zawierających inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta	A16–A17
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	A18
Załącznik 1: Lista MSB zawierających wymogi dotyczące akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi	
Załącznik 2: Lista MSB zawierających wymogi dotyczące akapitów zawierających inne sprawy	
Załącznik 3: Przykład sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego sekcję “Kluczowe sprawy badania”, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi oraz akapit zawierający inne sprawy	
Załącznik 4: Przykład sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego opinię z zastrzeżeniem ze względu na odstąpienie od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta należy odczytywać w kontekście MSB 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta i przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania.**

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest dodatkowa komunikacja w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy biegły rewident uważa, że konieczne jest:
 - (a) zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę lub sprawy zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są tak ważne, że są fundamentalne dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, lub
 - (b) zwrócenie uwagi użytkowników na jakąkolwiek sprawę lub sprawy inne niż te zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są przydatne dla zrozumienia badania przez użytkowników, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.
2. MSB 701¹ ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych, gdy biegły rewident ustala kluczowe sprawy badania i przedstawia je w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Gdy biegły rewident zamieszcza sekcję „Kluczowe sprawy badania” w sprawozdaniu biegłego rewidenta, niniejszy MSB odnosi się do związku pomiędzy kluczowymi sprawami badania i dodatkową komunikacją w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z niniejszym MSB. (Zob. par. A1-A3)
3. MSB 570 (zmieniony)² oraz MSB 720 (zmieniony)³ ustanawiają wymogi i dostarczają wytycznych na temat, odpowiednio, informowania w sprawozdaniu biegłego rewidenta odnośnie kontynuacji działalności i innych informacji.
4. Załączniki 1 i 2 wskazują MSB, które zawierają szczególne wymogi dotyczące ujmowania akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi lub akapitów zawierających inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta. W takich okolicznościach zastosowanie mają opisane w niniejszym MSB wymogi dotyczące formy takich akapitów. (Zob. par. A4)

Data wejścia w życie

5. Niniejszy MSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. i później.

Cel

6. Celem biegłego rewidenta, po sformułowaniu opinii o sprawozdaniu finansowym, jest zwrócenie uwagi użytkowników poprzez jasny dodatkowy przekaz w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy według osądu biegłego rewidenta jest to konieczne, na:

¹ MSB 701 *“Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”*

² MSB 570 (zmieniony) *“Kontynuacja działalności”*

³ MSB 720 (zmieniony) *„Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”*

- (a) sprawę, która pomimo, że została odpowiednio zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym, jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, lub
- (b) jeżeli jest to odpowiednie, jakkolwiek inną sprawę, która ma związek ze zrozumieniem przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.

Definicje

7. Dla celów MSB, następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:
- (a) Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi – akapit zawarty w sprawozdaniu biegłego rewidenta, który odwołuje się do sprawy odpowiednio zaprezentowanej lub ujawnionej w sprawozdaniu finansowym, która według osądu biegłego rewidenta jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników.
 - (b) Akapit zawierający inne sprawy – akapit zawarty w sprawozdaniu biegłego rewidenta, który odwołuje się do sprawy innej niż te zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, która według osądu biegłego rewidenta ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.

Wymogi

Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta

8. Jeżeli biegły rewident uważa, że konieczne jest zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniu finansowym, która według osądu biegłego rewidenta jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, biegły rewident zamieszcza* akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta, pod warunkiem, że: (zob. par. A5-A6)
- (a) sprawa ta zgodnie z MSB 705 (zmienionym)⁴, nie powodowałaby wymogu modyfikacji opinii przez biegłego rewidenta, oraz
 - (b) gdy zastosowanie ma MSB 701 - sprawa ta nie została uznana za kluczową sprawę badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta. (Zob. par. A1-A3)
9. Gdy akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi jest zamieszczany w sprawozdaniu biegłego rewidenta, wówczas biegły rewident:
- (a) zamieszcza w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta akapit z odpowiednim nagłówkiem, zawierającym określenie “Objaśnienie ze zwróceniem uwagi”,
 - (b) zamieszcza w akapicie jasne odwołanie do objaśnianej sprawy oraz wskazuje, gdzie w sprawozdaniu finansowym można znaleźć stosowne ujawnienia, w pełni opisujące tę

* *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 przez użycie słów musi, ma, powinien itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przywidziany w danym MSB.

⁴ MSB 705 (zmieniony) „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”

- sprawę; akapit odwołuje się tylko do informacji prezentowanych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym, oraz
- (c) wskazuje, że opinia biegłego rewidenta nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do objaśnianej sprawy. (Zob. par. A7-A8, A16-A17)

Akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta

10. Jeżeli biegły rewident uważa za konieczne przedstawienie sprawy innej niż te, które zostały zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, która według osądu biegłego rewidenta ma związek ze zrozumieniem przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit zawierający inne sprawy, pod warunkiem, że:
- (a) nie jest to zakazane przez przepisy prawa lub regulację oraz
- (b) gdy ma zastosowanie MSB 701, sprawa ta nie została uznana za kluczową sprawę badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta. (Zob. par. A9–A14)
11. Gdy akapit zawierający inne sprawy jest zamieszczany w sprawozdaniu biegłego rewidenta, wówczas biegły rewident zamieszcza w oddzielnej sekcji akapit z nagłówkiem “Inna sprawa” lub innym odpowiednim nagłówkiem. (Zob. par. A15–A17)

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

12. Jeżeli biegły rewident zamierza zamieścić akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta, informuje osoby sprawujące nadzór o tym zamiarze i o proponowanym brzmieniu tego akapitu. (Zob. par. A18)

Zastosowanie i inne materiały objaśniające

Związek pomiędzy akapitami objaśniającymi ze zwróceniem uwagi i kluczowymi sprawami badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. par. 2, 8(b))

- A1. Kluczowe sprawy badania są zdefiniowane w MSB 701 jako te sprawy, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Kluczowe sprawy badania są wybierane spośród spraw przedstawianych osobom sprawującym nadzór, które zawierają znaczące ustalenia z badania sprawozdania finansowego za bieżący okres.⁵ Przedstawianie kluczowych spraw badania dostarcza dodatkowych informacji zamierzonym użytkownikom sprawozdania finansowego, aby pomóc im w zrozumieniu tych spraw, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta były najbardziej znaczące podczas badania oraz mogą także pomóc im w zrozumieniu jednostki i obszarów znaczącego osądu kierownika jednostki w zbadanym sprawozdaniu finansowym. Gdy ma zastosowanie MSB 701, użycie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi nie jest substytutem dla opisu poszczególnych kluczowych spraw badania.

⁵ MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 16

- A2. Sprawy, które zostały uznane za kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701 mogą być także, według osądu biegłego rewidenta, fundamentalne dla zrozumienia przez użytkowników sprawozdania finansowego. W takich przypadkach, przedstawiając sprawę jako kluczową sprawę badania zgodnie z MSB 701, biegły rewident może chcieć podkreślić lub zwrócić dalszą uwagę na jej względną ważność. Biegły rewident może dokonać tego poprzez zaprezentowanie sprawy w bardziej widocznym miejscu niż inne sprawy w sekcji “Kluczowe sprawy badania” (np. jako pierwsza sprawa) lub poprzez zawarcie dodatkowych informacji w opisie kluczowej sprawy badania, w celu wskazania ważności sprawy dla zrozumienia przez użytkowników sprawozdania finansowego.
- A3. Może istnieć sprawa, która nie została uznana za kluczową sprawę badania zgodnie z MSB 701 (tj. ponieważ nie wymagała ona znaczącej uwagi biegłego rewidenta), ale która według osądu biegłego rewidenta jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników (np. zdarzenie późniejsze). Jeżeli biegły rewident uważa za konieczne zwrócenie uwagi użytkowników na taką sprawę, sprawa jest zamieszczana w sprawozdaniu biegłego rewidenta w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi zgodnie z niniejszym MSB.

Okoliczności, w których konieczne może być zamieszczenie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi (zob. par. 4, 8)

- A4. Załącznik 1 wskazuje MSB, które zawierają szczególne wymogi dotyczące zamieszczenia w pewnych okolicznościach w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi. Te okoliczności obejmują następujące przypadki:
- ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ustanowione przez przepisy prawa lub regulacje; w innym przypadku nie byłyby akceptowalne,
 - w celu poinformowania użytkowników, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia,
 - biegły rewident dowiaduje się o okolicznościach po dacie sprawozdania biegłego rewidenta i wydaje on nowe lub zmienione sprawozdanie biegłego rewidenta (tj. zdarzenia późniejsze).⁶
- A5. Przykładami okoliczności, w jakich biegły rewident może uważać za niezbędne zamieszczenie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi, są:
- niepewność odnosząca się do przyszłego wyniku nadzwyczajnego sporu sądowego lub działania regulacyjnego,
 - znaczące zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego, które wydarzyło się pomiędzy datą sprawozdania finansowego, a datą sprawozdania biegłego rewidenta,⁷
 - wcześniejsze zastosowanie (gdzie to dozwolone) nowego standardu rachunkowości, który ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe,
 - poważna katastrofa, która miała lub nadal ma znaczący wpływ na sytuację finansową jednostki.
- A6. Nadmierne użycie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi może jednak zmniejszać skuteczność informowania przez biegłego rewidenta o takich sprawach.

⁶ MSB 560 “Późniejsze zdarzenia”, paragrafy 12(b) i 16

⁷ MSB 560, paragraf 6

Zamieszczanie w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi
(zob. par. 9)

- A7. Zamieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi nie wpływa na opinię biegłego rewidenta. Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi nie jest substytutem dla:
- (a) opinii zmodyfikowanej zgodnie z MSB 705 (zmienionym), gdy jest ona wymagana przez okoliczności konkretnego zlecenia badania,
 - (b) ujawnień w sprawozdaniu finansowym, które są wymagane od kierownika jednostki przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, lub konieczne do zapewnienia rzetelnej prezentacji lub
 - (c) sprawozdawczości zgodnie z MSB 570 (zmienionym)⁸, gdy istnieje znacząca niepewność odnosząca się do zdarzeń lub okoliczności, która może budzić poważne wątpliwość co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
- A8. Akapity A16–A17 przedstawiają dalsze wytyczne na temat umiejscowienia akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi w poszczególnych okolicznościach.

Akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. par. 10–11)

Okoliczności, w których może być konieczne zamieszczenie akapitu zawierającego inne sprawy

Dotyczące zrozumienia procesu badania przez użytkowników

- A9. MSB 260 (zmieniony) wymaga, aby biegły rewident poinformował osoby sprawujące nadzór o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania, co obejmuje poinformowanie o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta.⁹ Pomimo, że sprawy odnoszące się do znaczących ryzyk mogą być uznane za kluczowe sprawy badania, inne sprawy dotyczące planowania i ustalania zakresu (np. planowany zakres badania lub zastosowanie istotności w kontekście badania) prawdopodobnie nie są kluczowymi sprawami badania z powodu tego, w jaki sposób kluczowe sprawy badania są zdefiniowane w MSB 701. Jednakże, przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać, aby biegły rewident poinformował o sprawach planowania i ustalania zakresu w sprawozdaniu biegłego rewidenta lub biegły rewident może uważać za konieczne, aby poinformować o takich sprawach w akapicie zawierającym inne sprawy.
- A10. W rzadkich okolicznościach, gdy biegły rewident nie jest w stanie wycofać się ze zlecenia, nawet gdy możliwy wpływ niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, ze względu na ograniczenie zakresu badania nałożone przez kierownika jednostki, jest rozległy¹⁰, biegły rewident może uważać za konieczne, aby zamieścić akapit zawierający inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta w celu wyjaśnienia, dlaczego nie jest możliwe, wycofanie się ze zlecenia.

⁸ MSB 570 (zmieniony), paragrafy 22–23

⁹ MSB 260 (zmieniony), paragraf 15

¹⁰ Zobacz paragraf 13(b)(ii) MSB 705 (zmienionego) dla omówienia tej okoliczności

Mające związek ze zrozumieniem przez użytkowników odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta

- A11. Przepisy prawa, regulacja lub powszechnie akceptowana praktyka w systemie prawnym może wymagać od biegłego rewidenta lub zezwalać mu na podanie szczegółów na temat spraw, które dostarczają dalszych wyjaśnień odpowiedzialności biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego lub sprawozdania biegłego rewidenta na ich temat. Gdy sekcja „Inna sprawa” zawiera więcej niż jedną sprawę, która według osądu biegłego rewidenta ma związek ze zrozumieniem przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta, może być pomocne użycie różnych nagłówków podtytułów dla każdej sprawy.
- A12. Akapit zawierający inne sprawy nie dotyczy okoliczności, w których biegły rewident ponosi inną odpowiedzialność sprawozdawczą, która jest dodatkowa do odpowiedzialności biegłego rewidenta według MSB (zobacz sekcję „Inne obowiązki sprawozdawcze” w MSB 700 (zmienionym)¹¹), lub gdzie biegły rewident został poproszony o przeprowadzenie i zaraportowanie dodatkowych wyszczególnionych procedur lub o wyrażenie opinii na temat szczególnych spraw.

Sporządzanie sprawozdania z badania na temat więcej niż jednego sprawozdania finansowego

- A13. Jednostka może sporządzić jedno sprawozdanie finansowe zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia (np. krajowymi ramowymi założeniami) oraz inne sprawozdanie finansowe zgodnie z innymi ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia (np. Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej) oraz zaangażować biegłego rewidenta, aby zaraportował na temat obu sprawozdań finansowych. Jeżeli biegły rewident ustalił, że ramowe założenia są akceptowalne w poszczególnych okolicznościach, biegły rewident może zamieścić w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit zawierający inne sprawy, odwołujący się do faktu, że zostało sporządzone inne sprawozdanie finansowe przez tę samą jednostkę zgodnie z innymi ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia oraz, że biegły rewident wydał sprawozdanie na temat tego sprawozdania finansowego.

Ograniczenia rozpowszechniania lub wykorzystania sprawozdania biegłego rewidenta

- A14. Sprawozdanie finansowe sporządzone dla szczególnego celu może być sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia, ponieważ zamierzeni użytkownicy ustalili, że takie sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia spełnia ich potrzeby w zakresie informacji finansowych. Ponieważ sprawozdanie biegłego rewidenta jest przeznaczone dla konkretnych użytkowników, biegły rewident może uważać za konieczne w danych okolicznościach, aby zamieścić akapit zawierający inne sprawy, w którym stwierdza, że sprawozdanie biegłego rewidenta jest przeznaczone wyłącznie dla zamierzonych użytkowników i nie powinno być rozpowszechniane do innych stron lub przez nie wykorzystywane.

Zamieszczanie w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapitu zawierającego inne sprawy

- A15. Treść akapitu zawierającego inne sprawy odzwierciedla jasno, że nie jest wymagane, aby taka inna sprawa była prezentowana i ujawniana w sprawozdaniu finansowym. W akapicie zawierającym inne

¹¹ MSB 700 (zmieniony) „*Formułowanie opinii i sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*”, paragrafy 43–44

sprawy nie zamieszcza się informacji, których przedstawienie jest zakazane przez przepisy prawa, regulację lub inne standardy zawodowe, na przykład standardy etyczne odnoszące się do poufności informacji. W akapicie zawierającym inne sprawy nie zamieszcza się również informacji, których przekazanie jest wymagane od kierownika jednostki.

Umieszczenie akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi i akapitów zawierających inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. par. 9, 11)

A16. Umieszczenie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta jest uzależnione od rodzaju informacji do przekazania oraz od osądu biegłego rewidenta co do względnego znaczenia takich informacji dla zamierzonych użytkowników w porównaniu do innych elementów wymaganych do zaraportowania zgodnie z MSB 700 (zmienionym). Na przykład:

Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi

- Gdy akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi odnosi się do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym okoliczności, w których biegły rewident ustala, że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określone przez przepisy prawa lub regulację byłyby w innym wypadku nieakceptowalne¹², biegły rewident może uznać za konieczne aby zamieścić akapit bezpośrednio po sekcji “Podstawa opinii”, celem nadania odpowiedniego kontekstu opinii biegłego rewidenta.
- Gdy sekcja „Kluczowe sprawy badania” jest prezentowana w sprawozdaniu biegłego rewidenta, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi może być prezentowany albo bezpośrednio przed albo po sekcji “Kluczowe sprawy badania” uwzględniając osąd biegłego rewidenta co do względnego znaczenia informacji zawartych w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi. Biegły rewident może także rozszerzyć kontekst w nagłówku „Objaśnienie ze zwróceniem uwagi”, przykładowo na „Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – zdarzenie późniejsze”, aby odróżnić akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi od poszczególnych spraw opisanych w sekcji „Kluczowe sprawy badania”.

Akapity zawierające inne sprawy

- Gdy w sprawozdaniu biegłego rewidenta prezentowana jest sekcja “Kluczowe sprawy badania”, a za konieczne uważa się także zamieszczenie akapitu zawierającego inne sprawy, biegły rewident może rozszerzyć kontekst w nagłówku “Inna sprawa”, przykładowo na “Inna sprawa – zakres badania”, aby odróżnić akapit zawierający inne sprawy od poszczególnych spraw opisanych w sekcji “Kluczowe sprawy badania”.
- Gdy zamieszczany jest akapit zawierający inne sprawy w celu zwrócenia uwagi użytkownikom na sprawę odnoszącą się do innej odpowiedzialności sprawozdawczej poruszanej w sprawozdaniu biegłego rewidenta, akapit może być zawarty w sekcji “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.
- Gdy ma to znaczenie dla wszystkich kategorii odpowiedzialności biegłego rewidenta lub zrozumienia przez użytkowników sprawozdania biegłego rewidenta, akapit zawierający inne

¹² Na przykład, zgodnie z wymaganiem standardu MSB 210 “Uzgodnianie warunków zlecenia badania”, paragraf 19 oraz standardu MSB 800 “Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia – uwagi szczególne”, paragraf 14

sprawy może być zamieszczony jako oddzielna sekcja następująca po “Sprawozdaniu na temat badania sprawozdania finansowego” i “Sprawozdaniu na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.

- A17. Załącznik 3 jest przykładem wzajemnego powiązania pomiędzy sekcją “Kluczowe sprawy badania”, akapitem objaśniającym ze zwróceniem uwagi i akapitem zawierającym inne sprawy, gdy wszystkie są prezentowane w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Przykładowe sprawozdanie w załączniku 4 zawiera akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta dla jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie, które zawiera opinię z zastrzeżeniem, w którym kluczowe sprawy nie zostały przedstawione.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór (zob. par. 12)

- A18. Komunikowanie się wymagane przez paragraf 12 umożliwia osobom sprawującym nadzór uświadomienie sobie charakteru wszelkich szczególnych spraw, które biegły rewident zamierza podkreślić w sprawozdaniu biegłego rewidenta i umożliwia uzyskanie dalszego wyjaśnienia od biegłego rewidenta tam, gdzie jest to konieczne. Gdy zamieszczenie akapitu zawierającego inne sprawy na temat konkretnej sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta powtarza się przy każdym kolejnym zleceniu, biegły rewident może ustalić, że ponowna komunikacja podczas każdego zlecenia jest niepotrzebna, chyba że wymagane jest to przez przepisy prawa lub regulację.

Lista MSB zawierających wymogi dotyczące akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi

Niniejszy załącznik wskazuje paragrafy w innych MSB, które w pewnych okolicznościach wymagają od biegłego rewidenta zamieszczenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi. Lista nie zastępuje rozważenia wymogów oraz powiązanego zastosowania i innych materiałów objaśniających w MSB.

- MSB 210 *“Uzgadnianie warunków zlecenia badania”* – paragraf 19(b)
- MSB 560 *“Późniejsze zdarzenia”* – paragrafy 12(b) i 16
- MSB 800 *“Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia – uwagi szczególne”* – paragraf 14

Załącznik 2

(Zob. par. 4)

Lista MSB zawierających wymogi dotyczące akapitów zawierających inne sprawy

Niniejszy załącznik wskazuje paragrafy w innych MSB, które w pewnych okolicznościach wymagają od biegłego rewidenta zamieszczenia w sprawozdaniu biegłego akapitu zawierającego inne sprawy. Lista nie zastępuje rozważenia wymogów oraz powiązanego zastosowania i innych materiałów objaśniających w standardach MSB.

- MSB 560 “Późniejsze zdarzenia” – paragrafy 12(b) i 16
- MSB 710 “*Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe*” – paragrafy 13–14, 16–17 i 19

Przykład sprawozdania biegłego rewidenta, które zawiera sekcję “Kluczowe sprawy badania”, akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi oraz akapit zawierający inne sprawy

Dla celów tego przykładowego sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600¹ nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodnie z MSB 210.
- Biegły rewident na podstawie uzyskanych dowodów badania wyciągnął wniosek, że odpowiednia jest niezmodyfikowana (tj. “czysta”) opinia.
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie dla badania są te wymagane przez system prawny.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Pomiędzy datą sprawozdania finansowego, a datą sprawozdania biegłego rewidenta miał miejsce pożar w obiektach produkcyjnych jednostki, który został ujawniony przez jednostkę jako zdarzenie późniejsze. Według osądu biegłego rewidenta sprawa jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników. Sprawa nie wymagała znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego w bieżącym okresie.
- Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.
- Prezentowane są kwoty korespondujące, a sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta. Przepisy prawa lub regulacja nie zabraniają biegłemu rewidentowi odwołania się do sprawozdania poprzedniego biegłego rewidenta odnośnie kwot korespondujących i biegły rewident zdecydował się na zamieszczenie takiego odwołania.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym nie są tymi samymi, co osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo oprócz badania sprawozdania finansowego biegły rewident ponosi inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą zgodnie z prawem krajowym.

¹ MSB 600 “Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne”

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego²

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC (“Spółka”), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości.

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przedstawia rzetelny i jasny obraz*) sytuację finansową Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Podstawa opinii

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). 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 wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do naszego badania sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi³

Zwracamy uwagę na notę X do sprawozdania finansowego, w której zostały opisane skutki pożaru w obiektach produkcyjnych Spółki. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania są to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdań finansowych za bieżący okres. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdań finansowych jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw.

[Opis każdej kluczowej sprawy badania zgodnie z MSB 701.]

² Podtytuł “Sprawozdanie z badania sprawozdań finansowych” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

³ Jak zauważono w paragrafie A16, 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.

Inne sprawy

Sprawozdanie finansowe spółki ABC za rok zakończony 31 grudnia 20X0 roku zostało zbadane przez innego biegłego rewidenta, który wyraził niezmodyfikowaną opinię na temat tego sprawozdania w dniu 31 marca 20X1 roku.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak “Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na ich temat”]

[Sprawozdawczość zgodnie z wymogami sprawozdawczości opisanymi w MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego).]

Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe⁴

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

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

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko biegłego rewidenta lub oba, odpowiednio dla określonego systemu prawnego]

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

⁴ Wszędzie w tych przykładowych sprawozdaniach biegłego rewidenta pojęcia kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

Załącznik 4

(Zob. par. A8)

Przykład sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego opinię z zastrzeżeniem ze względu na odstąpienie od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi

Dla celów tego przykładowego sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie stosującej ramowe założenie rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600 nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe zgodnie z MSB 210.
- Odstąpienie od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej skutkowało wyrażeniem opinii z zastrzeżeniem.
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie dla badania są te wymagane przez system prawny.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Pomiędzy datą sprawozdania finansowego, a datą sprawozdania biegłego rewidenta, miał miejsce pożar w obiektach produkcyjnych jednostki, który został ujawniony przez jednostkę jako zdarzenie po zakończeniu okresu sprawozdawczego. Według osądu biegłego rewidenta sprawa jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników. Sprawa nie wymagała znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego w bieżącym okresie.
- Od biegłego rewidenta nie jest wymagane i nie zdecydował się on, aby przedstawić kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident nie uzyskał żadnych innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym nie są tymi samymi, co osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo oprócz badania sprawozdania finansowego biegły rewident ponosi inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą zgodnie z prawem krajowym.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Dla udziałowców/akcjonariuszy spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego¹

Opinia z zastrzeżeniem

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC (“Spółka”), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących polityk rachunkowości.

Naszym zdaniem, z wyjątkiem skutków sprawy opisanej w sekcji naszego sprawozdania „*Podstawa opinii z zastrzeżeniem*”, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przedstawia rzetelny i jasny obraz*) sytuację finansową Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

Krótkoterminowe papiery wartościowe przeznaczone do obrotu należące do Spółki są ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w kwocie xxx. Kierownik jednostki nie wycenił tych papierów wartościowych do wartości rynkowej, ale zamiast tego ujął je po koszcie historycznym, co stanowi odstępstwo od MSSF. Zapisy Spółki wskazują, że gdyby kierownik jednostki wycenił papiery wartościowe przeznaczone do obrotu do wartości rynkowej, Spółka rozpoznałaby niezrealizowaną stratę w kwocie xxx w sprawozdaniu z całkowitych dochodów za rok obrotowy. Wartość bilansowa papierów wartościowych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej zostałaby zmniejszona o tę samą kwotę na 31 grudnia 20X1 roku, a podatek dochodowy, zysk netto i kapitał własny zostałyby zmniejszone, odpowiednio, o xxx, xxx i xxx.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). 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 wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do naszego badania sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii z zastrzeżeniem.

Objaśnienie ze zwróceniem uwagi – skutki pożaru

Zwracamy uwagę na notę X do sprawozdania finansowego, w której zostały opisane skutki pożaru w obiektach produkcyjnych Spółki. Nasza opinia nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do tej sprawy.

¹ Podtytuł “Sprawozdanie na temat badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe²

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko biegłego rewidenta lub oba, odpowiednio dla określonego systemu prawnego]

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 roku w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lutym 2018 roku, i jest powielany za pozwoleniem IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 706 (zmienionego) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Zatwierdzonym tekstem całego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 706 (zmienionego) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 706 (zmienionego) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* w języku angielskim © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 706 (zmienionego) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 706 (Revised) *Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3.

² Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.