

Załącznik nr 1.30 do uchwały Nr 2783/52/2015  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 10 lutego 2015 r.

**KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 705**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 705 (IAASB)**

**MODYFIKACJE OPINII  
W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 705  
MODYFIKACJE OPINII W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO  
BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

**SPIS TREŚCI**

	Paragrafy
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres standardu	1
Rodzaje opinii zmodyfikowanej	2
Data wejścia w życie	3
<b>Cel</b>	4
<b>Definicje</b>	5
<b>Wymogi</b>	
Przypadki, gdy wymagana jest modyfikacja opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta	6
Określenie rodzaju modyfikacji opinii biegłego rewidenta	7-15
Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta w przypadku zmodyfikowania opinii	16-27
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór	28
<b>Zastosowania i inne materiały objaśniające</b>	
Rodzaje opinii zmodyfikowanej	A1
Rodzaj istotnych zniekształceń	A2-A7
Istota niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania	A8-A12
Konsekwencje niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na skutek ograniczeń nałożonych przez kierownictwo po przyjęciu zlecenia przez biegłego rewidenta	A13-A15
Inne przesłanki dotyczące negatywnej opinii lub odstąpienia od wyrażenia opinii	A16
Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta w przypadku zmodyfikowania opinii	A17-A24
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór	A25
<b>Załącznik:</b> Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierających opinię zmodyfikowaną.	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.
---

## **Wprowadzenie**

### **Zakres standardu**

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za wydanie odpowiedniego sprawozdania w przypadku, gdy formułując opinię zgodnie z MSB 700<sup>1</sup>, biegły rewident stwierdza, że konieczne jest zmodyfikowanie opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych.

### **Rodzaje opinii zmodyfikowanych**

2. Niniejszy standard określa trzy rodzaje opinii zmodyfikowanych, którymi są opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna oraz odstąpienie od wyrażenia opinii. Decyzja o tym, który rodzaj opinii zmodyfikowanej jest odpowiedni, zależy od:

(a) charakteru sprawy uzasadniającej modyfikację, to jest, czy sprawozdania finansowe zawierają istotne zniekształcenie lub, w przypadku niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, czy mogą zawierać istotne zniekształcenie oraz

(b) osądu biegłego rewidenta na temat rozległości faktycznego lub potencjalnego wpływu danej sprawy na sprawozdania finansowe (zob. par. A1).

<sup>1</sup> MSB 700 „Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych”.

### **Data wejścia w życie**

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

### **Cel**

4. Celem biegłego rewidenta jest jasne wyrażenie odpowiednio zmodyfikowanej opinii o sprawozdaniach finansowych, która jest niezbędna, gdy:

(a) biegły rewident stwierdzi, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdania finansowe jako całość zawierają istotne zniekształcenie lub

(b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia.

### **Definicje**

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

(a) rozległy – pojęcie stosowane w kontekście zniekształceń, aby opisać wpływ zniekształceń na sprawozdania finansowe lub potencjalny wpływ zniekształceń – o ile mają miejsce – na sprawozdania finansowe, które nie zostały wykryte z powodu niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Rozległy wpływ na sprawozdania finansowe to wpływ, który według osądu biegłego rewidenta:

(i) nie ogranicza się do określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdań finansowych,

(ii) jeśli się ogranicza, to dotyczy lub mógłby dotyczyć znaczącej części sprawozdań finansowych lub

(iii) jeśli dotyczy ujawnienia informacji, to jest kluczowy dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników,

(b) opinia zmodyfikowana – opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna lub odstępnie od wyrażenia opinii.

### **Wymogi**

#### **Przypadki, gdy wymagana jest modyfikacja opinii biegłego rewidenta**

6. Biegły rewident modyfikuje\* opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta wówczas, gdy:

(a) stwierdzi na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdania finansowe jako całość zawierają istotne zniekształcenie lub (zob. par. A2-A7)

(b) nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia (zob. par. A8-A12).

#### **Określenie rodzaju modyfikacji opinii biegłego rewidenta**

##### *Opinia z zastrzeżeniem*

7. Biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem, gdy:

(a) po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania stwierdzi, że zniekształcenia – pojedynczo lub łącznie – są istotne, ale ich wpływ na sprawozdania finansowe nie jest rozległy lub

(b) nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących podstawę opinii, ale stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdania finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być istotny, ale nie rozległy.

##### *Opinia negatywna*

8. Biegły rewident wyraża opinię negatywną, jeżeli po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania stwierdzi, że zniekształcenia sprawozdań finansowych – pojedynczo lub łącznie – są zarówno istotne, jak i rozległe.

##### *Odstąpienie od wyrażenia opinii*

---

\* *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 przywidziany w danym MSB.

9. Biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii, gdy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię, oraz stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdania finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy.

10. Biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii, w tych niezwykle rzadkich okolicznościach zbiegu wielu niepewności, gdy stwierdzi, że mimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących każdej z niepewności osobno, nie jest możliwe sformułowanie opinii o sprawozdaniach finansowych z uwagi na potencjalny związek pomiędzy niepewnościami a ich potencjalnym łącznym wpływem na sprawozdania finansowe.

*Konsekwencje niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na skutek ograniczeń nałożonych przez kierownictwo po przyjęciu zlecenia przez biegłego rewidenta*

11. Jeżeli po przyjęciu zlecenia biegły rewident stwierdza, że kierownictwo ograniczyło zakres badania, co biegły rewident uznaje za mogące spowodować konieczność wyrażenia opinii z zastrzeżeniem lub odstąpienia od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych, to zwraca się do kierownictwa o usunięcie tego ograniczenia.

12. Jeżeli kierownictwo odmawia usunięcia ograniczenia, o którym mowa w paragrafie 11, biegły rewident informuje o sprawie osoby sprawujące nadzór, chyba że wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką<sup>2</sup>, i ustala, czy możliwe jest przeprowadzenie alternatywnych procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

13. Jeżeli uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania nie jest możliwe, biegły rewident ustala skutki tego w następujący sposób:

(a) jeżeli stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdania finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być istotny, ale nie rozległy, wyraża opinię z zastrzeżeniem lub

(b) jeżeli stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdania finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy, a więc wyrażenie opinii z zastrzeżeniem byłoby nieodpowiednie, aby zakomunikować powagę sytuacji, biegły rewident (zob. par. A13-A14):

(i) wycofuje się z badania, jeżeli to wykonalne i możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji lub

(ii) jeżeli wycofanie się z badania przed wyrażeniem opinii biegłego rewidenta nie jest wykonalne lub możliwe, odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych.

14. Jeżeli biegły rewident wycofuje się z badania, co jest rozważane w paragrafie 13(b) (i), zanim to uczyni informuje osoby sprawujące nadzór o wszelkich sprawach dotyczących zniekształceń rozpoznanych podczas badania, które doprowadziłyby do modyfikacji opinii (zob. par. A15).

*Inne przesłanki negatywnej opinii lub odstąpienia od wyrażenia opinii*

15. Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne wyrażenie opinii negatywnej lub odstąpienie od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych jako całości, sprawozdanie biegłego rewidenta nie powinno zawierać opinii niezamodyfikowanej – opartej na tych samych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej – o pojedynczym sprawozdaniu finansowym, bądź jednym lub więcej określonych elementach, kontaktach lub pozycjach sprawozdania finansowego. Zamieszczenie tego rodzaju opinii niezamodyfikowanej w tym samym sprawozdaniu<sup>3</sup> byłoby w takim przypadku sprzeczne z negatywną opinią biegłego rewidenta lub odstąpieniem od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych jako całości (zob. par. A16).

## **Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta w przypadku modyfikacji opinii**

*Paragraf uzasadniający modyfikację opinii*

16. Jeżeli biegły rewident modyfikuje opinię o sprawozdaniach finansowych, to poza określonymi elementami, których wymaga MSB 700, zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragraf opisujący okoliczności, które spowodowały modyfikację. Biegły rewident zamieszcza ten paragraf w sprawozdaniu biegłego rewidenta tuż przed paragrafem opiniującym i opatruje go nagłówkiem „Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem”, „Uzasadnienie opinii negatywnej” lub „Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii” (zob. par. A17).

17. Jeżeli istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych dotyczy określonych kwot w sprawozdaniach finansowych (w tym ujawnień ilościowych), biegły rewident do paragrafu uzasadniającego modyfikację włącza opis oraz wyraża liczbowo skutki finansowe zniekształcenia chyba, że nie jest to wykonalne w praktyce. Jeżeli

---

<sup>2</sup> MSB 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 13.

<sup>3</sup> MSB 805 „Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, sald lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne” dotyczy przypadków, gdy zlecenie przewiduje wyrażenie przez biegłego rewidenta odrębnej opinii o jednym lub więcej elementach, kontaktach lub pozycjach sprawozdania finansowego.

liczbowe wyrażenie skutków finansowych wpływu zniekształcenia nie jest wykonalne w praktyce, biegły rewident stwierdza to w paragrafie uzasadniającym modyfikację (zob. par. A18).

18. Jeżeli istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych dotyczy ujawnień stanowiących opisowe informacje, biegły rewident w paragrafie uzasadniającym modyfikację zamieszcza wyjaśnienie sposobu zniekształcenia ujawnienia.

19. Jeżeli istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych polega na nieujawnieniu informacji wymagających ujawnienia, biegły rewident:

(a) omawia fakt nieujawnienia informacji z osobami sprawującymi nadzór,

(b) opisuje w paragrafie uzasadniającym modyfikację opinii rodzaj pominiętych informacji oraz

(c) zamieszcza – o ile nie zabrania tego prawo lub regulacja – pominięte ujawnienia, jeżeli jest to wykonalne a biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące pominiętych informacji (zob. par. A19).

20. Jeżeli modyfikacja opinii spowodowana jest niemożnością uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident w paragrafie uzasadniającym modyfikację opinii podaje przyczyny, dla których uzyskanie dowodów badania nie było możliwe.

21. Także w przypadku, gdy biegły rewident wyraził opinię negatywną lub odstąpił od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych, opisuje w paragrafie uzasadniającym modyfikację opinii powody, dla których wszelkie inne sprawy, o których wie, wymagałyby modyfikacji opinii, a także zamieszcza opis skutków tych spraw (zob. par. A20).

#### *Paragraf opiniujący*

22. Jeżeli biegły rewident modyfikuje opinię, paragraf opiniujący tytułuje odpowiednio: „Opinia z zastrzeżeniem”, „Opinia negatywna” lub „Odstąpienie od wyrażenia opinii” (zob. par. A21, A23-A24).

23. Jeżeli biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem z uwagi na istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych, to w paragrafie opiniującym stwierdza, że w opinii biegłego rewidenta, z wyjątkiem sprawy(spraw) opisanej(ych) w paragrafie „Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem”:

(a) sprawozdania finansowe prezentują rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (lub przekazują rzetelny i jasny obraz) zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej w przypadku gdy sprawozdawczość jest prowadzona zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub

(b) sprawozdania finansowe zostały sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w przypadku gdy sprawozdawczość jest prowadzona zgodnie z ramowymi założeniami zgodności.

Jeżeli modyfikacja opinii wynika z niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident stosuje w zmodyfikowanej opinii wyrażenie „z wyjątkiem ewentualnych skutków sprawy(spraw) ...” (zob. par. A22).

24. Jeżeli biegły rewident wyraża opinię negatywną, to stwierdza w paragrafie opiniującym, że w opinii biegłego rewidenta, z powodu znaczenia sprawy(spraw) opisanej(ych) w paragrafie „Uzasadnienie opinii negatywnej”:

(a) sprawozdania finansowe nie prezentują rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (lub nie przekazują rzetelnego i jasnego obrazu) zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w przypadku gdy sprawozdawczość jest prowadzona zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub

(b) sprawozdania finansowe nie zostały sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami sprawozdawczości finansowej, w przypadku gdy sprawozdawczość jest prowadzona zgodnie z ramowymi założeniami zgodności.

25. Jeżeli biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii z powodu niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, stwierdza w paragrafie opiniującym, że:

(a) z powodu znaczenia sprawy(spraw) opisanej(ych) w paragrafie „Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii”, biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby uzasadnić opinię z badania, i w związku z tym

(b) biegły rewident nie wyraża opinii o sprawozdaniach finansowych.

#### *Opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, w przypadku gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną*

26. Jeżeli biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, to zmienia opis odpowiedzialności biegłego rewidenta stwierdzając, że jest przekonany, iż zgromadzone przez niego dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby uzasadnić zmodyfikowaną opinię z badania.

#### *Opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, w przypadku gdy biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii*

27. Jeżeli biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii z powodu niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, to zmienia treść paragrafu wprowadzającego w sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdzając, że zlecono mu przeprowadzenie badania sprawozdań finansowych. Biegły rewident zmienia także opis odpowiedzialności biegłego rewidenta oraz opis zakresu badania, stwierdzając tylko, co następuje: „Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych na podstawie przeprowadzonego przez nas badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. Jednak z powodu znaczenia sprawy(spraw) opisanej(ych) w paragrafie uzasadniającym odstępianie od wyrażenia opinii, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby uzasadnić opinię z badania”.

#### **Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór**

28. Jeżeli biegły rewident zamierza zmodyfikować opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, informuje o tym osoby sprawujące nadzór podając okoliczności, które doprowadziły do zamiaru modyfikacji opinii oraz proponowane sformułowania modyfikacji (zob. par. A25).

\* \* \*

#### **Zastosowania i inne materiały objaśniające**

##### **Rodzaje zmodyfikowanych opinii (zob. par. 2)**

A1. Poniższa tabela ilustruje wpływ osądu biegłego rewidenta odnośnie charakteru sprawy powodującej modyfikację oraz osądu rozległości jej wpływu lub potencjalnego wpływu na sprawozdania finansowe na rodzaj wydanej opinii.

Charakter sprawy powodującej modyfikację	Osąd biegłego rewidenta dotyczący rozległości wpływu lub potencjalnego wpływu na sprawozdania finansowe	
	Wpływ istotny, ale nie rozległy	Wpływ istotny i rozległy
Sprawozdania finansowe zawierają istotne zniekształcenie	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
Niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania	Opinia z zastrzeżeniem	Odstąpienie od wyrażenia opinii

##### **Rodzaj istotnych zniekształceń (zob. par. 6(a))**

A2. MSB 700 wymaga od biegłego rewidenta, aby w celu wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych stwierdził, czy uzyskał wystarczającą pewność, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia<sup>4</sup>. Stwierdzenie to uwzględnia ocenę przez biegłego rewidenta nieskorygowanych zniekształceń, jeżeli występują, i ich wpływu na sprawozdania finansowe zgodnie z MSB 450<sup>5</sup>.

A3. MSB 450 definiuje zniekształcenie jako różnicę między kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji przedstawianego sprawozdania finansowego a kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem, które są wymagane, aby pozycja była zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Dlatego istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych może powstać w związku z:

- (a) odpowiedniością wybranych zasad (polityki) rachunkowości,
- (b) stosowaniem wybranych zasad (polityki) rachunkowości lub
- (c) odpowiedniością lub wystarczalnością ujawnień w sprawozdaniach finansowych.

##### *Odporodniość wybranych zasad (polityki) rachunkowości*

A4. W związku z odpowiedniością zasad (polityki) rachunkowości wybranych przez kierownictwo istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych może powstać wówczas, gdy:

- (a) wybrane zasady (polityka) rachunkowości nie są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub
- (b) sprawozdania finansowe, łącznie z informacjami objaśniającymi, nie odzwierciedlają dokonanych transakcji i zdarzeń w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

A5. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają często wymogi dotyczące ujmowania i ujawniania zmian zasad (polityki) rachunkowości. Jeżeli jednostka dokonała zmian znaczących zasad (polityki)

<sup>4</sup> MSB 700, paragraf 11.

<sup>5</sup> MSB 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania”, paragraf 4(a).

rachunkowości, istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych może powstać wówczas, gdy jednostka nie przestrzegła tych wymogów.

#### *Stosowanie wybranych zasad (polityki) rachunkowości*

**A6.** W związku ze stosowaniem wybranych zasad (polityki) rachunkowości istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych może powstać:

(a) wówczas, gdy kierownictwo nie zastosowało wybranych zasad (polityki) rachunkowości zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym kierownictwo nie stosowało wybranych zasad (polityki) rachunkowości w sposób ciągły z okresu na okres lub do podobnych transakcji i zdarzeń (ciągłość stosowania) lub

(b) na skutek metody zastosowania wybranych zasad (polityki) rachunkowości (jako niezamierzony błąd w stosowaniu).

#### *Odpowiedniość lub wystarczalność ujawnień w sprawozdaniach finansowych*

**A7.** W związku z odpowiednością lub wystarczalnością ujawnień w sprawozdaniach finansowych, istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych może powstać wówczas, gdy:

(a) sprawozdania finansowe nie zawierają wszystkich ujawnień wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,

(b) ujawnienia w sprawozdaniach finansowych nie są prezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,

(c) sprawozdania finansowe nie zawierają ujawnień niezbędnych dla zapewnienia rzetelnej prezentacji.

#### **Istota niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania** (zob. par. 6)

**A8.** Niemożność uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania (określana także jako ograniczenie zakresu badania) może wynikać z:

(a) okoliczności znajdujących się poza kontrolą jednostki,

(b) okoliczności dotyczących rodzaju lub rozkładu w czasie procedur przeprowadzanych przez biegłego rewidenta lub

(c) ograniczeń nałożonych przez kierownictwo.

**A9.** Niemożność przeprowadzenia określonych procedur nie stanowi ograniczenia zakresu badania, jeżeli biegły rewident może uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dzięki przeprowadzeniu alternatywnych procedur. Jeżeli nie jest to możliwe, zastosowanie mają odpowiednio wymogi paragrafu 7(b) i 10. Ograniczenia nałożone przez kierownictwo mogą mieć dodatkowe skutki dla badania, przykładowo przy ocenie przez biegłego rewidenta ryzyka oszustwa oraz rozważaniu kontynuacji zlecenia.

**A10.** Przykładami okoliczności znajdujących się poza kontrolą jednostki są:

- zniszczenie zapisów księgowych jednostki,

- przejęcie zapisów księgowych należących do znaczącej części grupy na czas nieokreślony przez organy państwowe.

**A11.** Przykładami okoliczności dotyczących rodzaju i rozkładu w czasie procedur przeprowadzanych przez biegłego rewidenta są przypadki, gdy:

- jednostka jest zobowiązana zastosować metodę praw własności do ujęcia jednostki stowarzyszonej, a biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących informacji finansowych jednostki stowarzyszonej, aby ocenić, czy metoda praw własności została poprawnie zastosowana,

- biegły rewident otrzymał zlecenie badania w czasie uniemożliwiającym mu obserwację spisu z natury zapasów,

- biegły rewident stwierdza, że przeprowadzenie jedynie procedur wiarygodności nie jest wystarczające, a kontrola wewnętrzna w jednostce jest nieskuteczna.

**A12.** Przykładami niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na skutek ograniczenia zakresu badania przez kierownictwo są:

- kierownictwo uniemożliwia biegłemu rewidentowi obserwowanie spisu z natury zapasów,

- kierownictwo uniemożliwia biegłemu rewidentowi kierowanie próśb o potwierdzenia zewnętrzne sald określonych kont.

#### **Konsekwencje niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na skutek ograniczenia nałożonego przez kierownictwo po przyjęciu zlecenia przez biegłego rewidenta** (zob. par. 13(b)-14)

**A13.** Możliwość wycofania się z badania może zależeć od stopnia zaawansowania zlecenia na dzień, w którym kierownictwo nałożyło ograniczenie zakresu. Jeżeli zaawansowanie badania jest znaczące, biegły rewident może postanowić dokończyć badanie w zakresie, w jakim to możliwe, odstąpić od wyrażenia opinii i wyjaśnić ograniczenie zakresu badania w paragrafie „Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii”.

**A14.** W pewnych przypadkach wycofanie się z badania może być niemożliwe, jeżeli prawo lub regulacja wymaga, aby biegły rewident kontynuował zlecenie badania. Może mieć to miejsce w przypadku wyznaczenia biegłego rewidenta do badania sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego. Może to mieć także miejsce w systemach prawnych, w których biegły rewident został wyznaczony do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za ustalony okres, albo też został wyznaczony na określony czas i nie wolno mu wycofać się z badania, dopóki nie zakończy badania tych sprawozdań finansowych lub przed upływem wyznaczonego okresu. Biegły rewident może także uznać za niezbędne zamieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragrafu „Inne sprawy”<sup>6</sup>.

**A15.** Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że wycofanie się z badania jest konieczne z uwagi na ograniczenie zakresu badania, może istnieć zawodowy, prawny lub regulacyjny wymóg, aby biegły rewident zakomunikował regulatorom lub właścicielom jednostki sprawy powodujące wycofanie się ze zlecenia.

#### **Inne przesłanki opinii negatywnej lub odstąpienia od wyrażenia opinii** (zob. par. 15)

**A16.** Poniżej przedstawiono przykłady okoliczności dotyczących sprawozdawczości, które nie są sprzeczne z wyrażeniem przez biegłego rewidenta opinii negatywnej lub odstąpieniem od wyrażenia opinii:

- wyrażenie opinii niezmodyfikowanej o sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z określonymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz, w ramach tego samego sprawozdania biegłego rewidenta, wyrażenie opinii negatywnej o tych samych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z innymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej<sup>7</sup>,
- odstąpienie od wyrażenia opinii o wynikach działalności i przepływach pieniężnych, jeśli ma to zastosowanie, oraz wyrażenie opinii niezmodyfikowanej o sytuacji finansowej (zob. MSB 510)<sup>8</sup>. W tym przypadku biegły rewident nie odstąpił od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych jako całości.

#### **Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta w przypadku zmodyfikowania opinii**

*Paragraf uzasadniający modyfikację opinii* (zob. par. 16-17, 19(b), 21)

**A17.** Zachowanie spójności w sprawozdaniu biegłego rewidenta pomaga użytkownikom zrozumieć i rozpoznać powstałe nietypowe okoliczności. Dlatego pożądane jest zachowanie spójności zarówno w formie, jak i treści sprawozdania biegłego rewidenta, mimo iż utrzymanie jednolitości sformułowań w zmodyfikowanej opinii oraz w uzasadnieniu modyfikacji może nie być możliwe.

**A18.** Przykładem skutków finansowych istotnych zniekształceń, które biegły rewident może opisać w sprawozdaniu biegłego rewidenta w paragrafie uzasadniającym modyfikację opinii, jest liczbowe przedstawienie wpływu zawyżenia zapasów na podatek dochodowy, dochód przed opodatkowaniem, dochód netto oraz kapitał własny.

**A19.** Ujawnienie pominiętych informacji w paragrafie uzasadniającym modyfikację opinii nie byłoby praktycznie możliwe w przypadku, gdy:

(a) ujawnienia nie zostały sporządzone przez kierownictwo lub nie są w inny sposób łatwo dostępne dla biegłego rewidenta,

(b) w ocenie biegłego rewidenta ujawnienia byłyby nadmiernie rozbudowane w porównaniu ze sprawozdaniem biegłego rewidenta.

**A20.** Opinia negatywna lub odstąpienie od wyrażenia opinii na skutek określonej sprawy opisanej w paragrafie uzasadniającym opinię nie usprawiedliwia pominięcia opisu innych rozpoznanych spraw, które wymagałyby zmodyfikowania opinii biegłego rewidenta. Ujawnienie tego rodzaju innych spraw, o których wiadomo biegłemu rewidentowi, może mieć znaczenie dla użytkowników sprawozdań finansowych.

*Paragraf opiniujący* (zob. par. 22-23)

**A21.** Zamieszczenie takiego nagłówka paragrafu wyjaśnia użytkownikowi, że opinia biegłego rewidenta została zmodyfikowana oraz wskazuje na rodzaj modyfikacji.

**A22.** Jeżeli biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem, nieodpowiednie byłoby zastosowanie w paragrafie opiniującym takich sformułowań, jak „zgodnie z poprzedzającym wyjaśnieniem” lub „odpowiednio do”, gdyż nie są one wystarczająco zrozumiałe lub przekonujące.

Przykładowe sprawozdania biegłego rewidenta

**A23.** Przykłady 1 i 2 w Załączniku przedstawiają sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające odpowiednio opinię z zastrzeżeniem i opinię negatywną, gdyż sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone.

---

<sup>6</sup> MSB 706 „Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, paragraf A5.

<sup>7</sup> Zob. paragraf A32 MSB 700 odnoszący się do tych okoliczności.

<sup>8</sup> MSB 510 „Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe”, paragraf 10.

A24. Przykład 3 w Załączniku przedstawia sprawozdanie biegłego rewidenta z opinią z zastrzeżeniem, gdyż biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Przykład 4 dotyczy odstąpienia od wyrażenia opinii z powodu niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących pojedynczego elementu sprawozdań finansowych. Przykład 5 dotyczy odstąpienia od wyrażenia opinii z powodu niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących wielu elementów sprawozdań finansowych. W każdym z dwóch ostatnich przypadków ewentualny wpływ na sprawozdania finansowe elementów, których dotyczy niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania jest zarówno istotny, jak i rozległy.

#### **Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór** (zob. par. 28)

A25. Przedstawienie osobom sprawującym nadzór okoliczności, które powodują zamierzoną modyfikację opinii biegłego rewidenta oraz propozycji sformułowania modyfikacji umożliwia:

- (a) biegłemu rewidentowi – wcześniejsze powiadomienie osób sprawujących nadzór o zamierzonej(ych) modyfikacji(ach) oraz o przyczynach (lub okolicznościach) modyfikacji,
- (b) biegłemu rewidentowi – uzgodnienie z osobami sprawującymi nadzór oceny faktów dotyczących sprawy(spraw) powodującej(ych) spodziewaną(e) modyfikację(e) lub potwierdzenia spraw stanowiących przedmiot sporu z kierownictwem oraz
- (c) osobom sprawującym nadzór, gdzie to odpowiednie – dostarczenie biegłemu rewidentowi informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy(spraw) powodującej(ych) spodziewaną(e) modyfikację(e) opinii.

**Załącznik**  
(zob. par. A23-A24)

#### **Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierających opinię zmodyfikowaną**

- Przykład 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię z zastrzeżeniem na skutek istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych.
- Przykład 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię negatywną na skutek istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych.
- Przykład 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię z zastrzeżeniem z powodu niemożności uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania.
- Przykład 4: Sprawozdanie biegłego rewidenta, w którym odstępuje od wyrażenia opinii z powodu niemożności uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących pojedynczego elementu sprawozdań finansowych.
- Przykład 5: Sprawozdanie biegłego rewidenta, w którym odstępuje od wyrażenia opinii z powodu niemożności uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących wielu elementów sprawozdań finansowych.

#### **Przykład 1:**

**Okoliczności są następujące:**

- **Badaniem objęto kompletne sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają zawarty w MSB 210 opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe<sup>9</sup>.**
- **Zapasy są zniekształcone. Zniekształcenie to uznaje się za istotne dla sprawozdań finansowych, ale nie rozległe.**
- **Oprócz badania sprawozdań finansowych na biegłym rewidencie spoczywa inna odpowiedzialność sprawozdawcza wymagana przez przepisy prawa krajowego.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

---

<sup>9</sup> MSB 210 „Uzgadnianie warunków zlecenia badania”.

## **Sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych<sup>10</sup>**

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 informacje objaśniające.

### *Odpowiedzialność kierownictwa<sup>11</sup> za sprawozdania finansowe*

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację tych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej<sup>12</sup> 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 zyskać 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 prezentacji<sup>13</sup> przez jednostkę sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej<sup>14</sup> 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 zastrzeżeniem.

### *Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem*

Zapasy jednostki są wykazane w bilansie w kwocie xxx. Kierownictwo nie ustaliło zapasów w kwocie niższej spośród ceny nabycia i wartości netto możliwej do uzyskania, lecz wyłącznie w cenie nabycia, co stanowi odstępstwo od wymogów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Z danych jednostki wynika, że gdyby kierownictwo ustaliło zapasy w kwocie niższej spośród ceny nabycia i wartości netto możliwej do uzyskania, kwota xxx powinna być odpisana, aby obniżyć wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania. W związku z tym koszt własny sprzedaży powinien zostać podwyższony o kwotę xxx, a podatek dochodowy, wynik netto i kapitał własny powinny być obniżone odpowiednio o kwotę xxx, xxx i xxx.

---

<sup>10</sup> Podtytuł „Sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych” jest zbędny, jeżeli nie ma zastosowania drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji”.

<sup>11</sup> Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

<sup>12</sup> Jeżeli kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za...”.

<sup>13</sup> W przypadku przypisu 12 zdanie to może brzmieć: „Dokonując oceny 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 w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki”.

<sup>14</sup> W przypadku gdy biegły rewident w połączeniu z badaniem sprawozdań finansowych odpowiada również za wyrażenie opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej, zdanie to brzmiałoby następująco: „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 12 zdanie to może brzmieć: „Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania przez jednostkę sprawozdań finansowych przedstawiających rzetelny i jasny obraz, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania”.

### *Opinia z zastrzeżeniem*

Naszym zdaniem, z wyjątkiem skutku sprawy opisanej w „Uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem”, 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 finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

[Forma i treść tego rozdziału sprawozdania biegłego rewidenta różni się w zależności od rodzaju innej odpowiedzialności sprawozdawczej biegłego rewidenta]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

#### **Przykład 2:**

**Okoliczności są następujące:**

- **Badaniem objęto kompletne skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzone przez kierownictwo jednostki dominującej zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają zawarty w MSB 210 opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe.**
- **Sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone na skutek nieobjęcia konsolidacją jednostki zależnej. Zniekształcenie sprawozdań finansowych uznaje się za rozległe. Wpływ zniekształcenia na sprawozdania finansowe nie został ustalony, gdyż było to praktycznie niemożliwe.**
- **Oprócz badania sprawozdań finansowych na biegłym rewidencie spoczywa inna odpowiedzialność sprawozdawcza wymagana przez przepisy prawa krajowego.**

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

### **Sprawozdanie na temat skonsolidowanych sprawozdań finansowych<sup>15</sup>**

Przeprowadziliśmy badanie załączonych skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółki ABC oraz jej jednostek zależnych, na które składa się skonsolidowany bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 20X1 r., skonsolidowany 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.

#### *Odpowiedzialność kierownictwa<sup>16</sup> za skonsolidowane sprawozdania finansowe*

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację<sup>17</sup> tych skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia skonsolidowanych sprawozdań finansowych nie zawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

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

<sup>15</sup> Podtytuł „Sprawozdanie na temat skonsolidowanych sprawozdań finansowych” jest zbędny, jeżeli nie ma zastosowania drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji”.

<sup>16</sup> Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

<sup>17</sup> Jeżeli kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za ...”.

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

Badanie polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania kwot i ujawnień w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanych 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<sup>18</sup> przez jednostkę skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej<sup>19</sup> 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 negatywnej.

#### *Uzasadnienie opinii negatywnej*

Jak wyjaśniono w informacji dodatkowej X, spółka nie objęła konsolidacją sprawozdań finansowych jednostki zależnej XYZ, którą nabyła w ciągu 20X1 r., ponieważ nie była jeszcze w stanie ustalić wartości godziwej niektórych istotnych aktywów i zobowiązań jednostki zależnej na dzień połączenia. W związku z tym inwestycję tę wykazano w cenie przejęcia. Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej jednostka zależna powinna być objęta konsolidacją, ponieważ jest kontrolowana przez spółkę. Gdyby jednostka zależna XYZ została objęta konsolidacją, wpłynęłoby to znacząco na wiele elementów sprawozdań finansowych. Wpływ nieobjęcia konsolidacją sprawozdań finansowych jednostki zależnej na skonsolidowane sprawozdania finansowe nie został ustalony.

#### *Opinia negatywna*

Naszym zdaniem, ze względu na znaczenie sprawy opisanej w „Uzasadnieniu opinii negatywnej”, skonsolidowane sprawozdania finansowe nie przedstawiają rzetelnie (lub *nie przekazują rzetelnego i jasnego obrazu*) sytuacji finansowej spółki ABC i jej jednostek zależnych na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz ich finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

#### **Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji**

[Forma i treść tej części sprawozdania biegłego rewidenta różni się w zależności od rodzaju innej odpowiedzialności sprawozdawczej biegłego rewidenta]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

---

<sup>18</sup> W przypadku przypisu 17 zdanie to może brzmieć: „Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania przez jednostkę skonsolidowanych 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”.

<sup>19</sup> W przypadku gdy biegły rewident w połączeniu z badaniem skonsolidowanych sprawozdań finansowych odpowiada również za wyrażenie opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej, zdanie to brzmiałoby następująco: „Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania i rzetelnej prezentacji przez jednostkę skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania”. W przypadku przypisu 17 zdanie to może brzmieć: „Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania przez jednostkę skonsolidowanych sprawozdań finansowych przekazujących rzetelny i jasny obraz, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania”.

**Przykład 3:**

**Okoliczności są następujące:**

- **Badaniem objęto kompletne sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają zawarty w MSB 210 opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe.**
- **Biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących inwestycji w zagranicznej jednostce stowarzyszonej. Ewentualny wpływ niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na sprawozdania finansowe uznaje się za istotny, lecz nie rozległy.**
- **Oprócz badania sprawozdań finansowych na biegłym rewidencie spoczywa inna odpowiedzialność sprawozdawcza wymagana przez przepisy prawa krajowego.**

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

### **Sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych<sup>20</sup>**

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.

#### *Odpowiedzialność kierownictwa<sup>21</sup> za sprawozdania finansowe*

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację<sup>22</sup> tych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej 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 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<sup>23</sup> przez jednostkę sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej<sup>24</sup> jednostki. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki)

---

<sup>20</sup> Podtytuł „Sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych” jest zbędny jeżeli nie ma zastosowania drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji”.

<sup>21</sup> Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

<sup>22</sup> Jeżeli kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za...”.

<sup>23</sup> W przypadku przypisu 22 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”.

<sup>24</sup> W przypadku gdy biegły rewident w połączeniu z badaniem sprawozdań finansowych odpowiada również za wyrażenie opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej, zdanie to brzmiałoby następująco: „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 22 zdanie to może brzmieć:

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 zastrzeżeniem.

#### *Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem*

Inwestycja spółki ABC w spółkę XYZ będącą zagraniczną jednostką stowarzyszoną, którą nabyto w ciągu roku i rozliczono metodą praw własności, jest wykazana w bilansie w kwocie xxx na dzień 31 grudnia 20X1 r., a udział spółki ABC w wyniku netto spółki XYZ w kwocie xxx jest uwzględniony w dochodach spółki ABC za rok zakończony w tym dniu. Nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania wartości bilansowej inwestycji spółki ABC w spółkę XYZ na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz udziału w dochodach netto spółki XYZ, ponieważ odmówiono nam dostępu do informacji finansowych, kierownictwa i biegłych rewidentów spółki XYZ. Dlatego nie byliśmy w stanie ustalić, czy niezbędne byłyby korekty tych kwot.

#### *Opinia z zastrzeżeniem*

Naszym zdaniem, z wyjątkiem ewentualnych skutków sprawy opisanej w „Uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem”, 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 finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

[Forma i treść tej części sprawozdania biegłego rewidenta różni się w zależności od rodzaju innej odpowiedzialności sprawozdawczej biegłego rewidenta]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

#### **Przykład 4:**

**Okoliczności są następujące:**

- **Badaniem objęto kompletne sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.**

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

- **Biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania pojedynczego elementu sprawozdań finansowych. Konkretnie, biegły rewident nie był w stanie uzyskać dowodów badania informacji finansowych dotyczących inwestycji we wspólne przedsięwzięcie, której wartość stanowi 90% aktywów netto spółki. Ewentualny wpływ na sprawozdania finansowe niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania uznaje się zarówno za istotny, jak i rozległy.**

- **Oprócz badania sprawozdań finansowych na biegłym rewidencie spoczywa inny obowiązek sprawozdawczy nałożony przez przepisy prawa krajowego.**

#### SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

#### **Sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych<sup>25</sup>**

Zostaliśmy zatrudnieni w celu zbadania załączonych sprawozdań finansowych spółki ABC, na które składa się bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 20X1 r., rachunek wyników, zestawienie zmian w kapitale własnym,

---

„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”.

<sup>25</sup> Podtytuł „Sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych” jest zbędny, jeżeli nie ma zastosowania drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji”.

sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające.

Odpowiedzialność kierownictwa<sup>26</sup> za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację<sup>27</sup> tych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzania 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 zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. Jednak z powodów opisanych w „Uzasadnieniu odstąpienia od wyrażenia opinii z badania”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących podstawę do wyrażenia opinii z badania.

#### *Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii*

Inwestycja spółki we wspólne przedsięwzięcie XYZ (w kraju X) wykazana jest w bilansie spółki w kwocie xxx, co stanowi ponad 90% aktywów netto spółki na dzień 31 grudnia 20X1 r. Nie umożliwiono nam dostępu do kierownictwa i biegłych rewidentów spółki XYZ, w tym do dokumentacji badania przeprowadzonego przez biegłych rewidentów spółki XYZ. W rezultacie nie byliśmy w stanie ustalić, czy byłyby niezbędne jakiekolwiek korekty w związku z proporcjonalnym udziałem w aktywach spółki XYZ, które są współkontrolowane, proporcjonalnym udziałem w zobowiązaniach spółki XYZ, za które spółka jest współodpowiedzialna, proporcjonalnym udziałem w dochodach i kosztach spółki XYZ za rok oraz elementów składających się na zestawienie zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych.

#### *Odstąpienie od wyrażenia opinii*

Wobec znaczenia sprawy opisanej w „Uzasadnieniu odstąpienia od wyrażenia opinii” nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących podstawę do wyrażenia opinii z badania. Dlatego nie wyrażamy opinii o sprawozdaniach finansowych.

#### **Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji**

[Forma i treść tego rozdziału sprawozdania biegłego rewidenta różni się w zależności od rodzaju innej odpowiedzialności sprawozdawczej biegłego rewidenta]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

#### **Przykład 5:**

**Okoliczności są następujące:**

- **Badaniem objęto kompletne sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia, sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają zawarty w MSB 210 opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe.**
- **Biegły rewident nie był w stanie uzyskać odpowiednich i wystarczających dowodów badania wielu elementów sprawozdań finansowych. Konkretnie, biegły rewident nie był w stanie uzyskać dowodów badania zapasów i należności jednostki. Ewentualny wpływ na sprawozdania finansowe niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania uznaje się zarówno za istotny, jak i rozległy.**
- **Oprócz badania sprawozdań finansowych na biegłym rewidencie spoczywa inna odpowiedzialność sprawozdawcza wymagana przez przepisy prawa krajowego.**

#### SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

<sup>26</sup> Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

<sup>27</sup> Jeżeli kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za ...”.

[Właściwy adresat]

### **Sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych**

Zostaliśmy zatrudnieni w celu zbadania 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.

#### *Odpowiedzialność kierownictwa<sup>28</sup> za sprawozdania finansowe*

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację<sup>29</sup> tych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej 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 zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. Jednak z powodu znaczenia sprawy(spraw) opisanej w „Uzasadnieniu odstąpienia od wyrażenia opinii z badania”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących podstawę do wyrażenia opinii z badania.

#### *Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii*

Nie zostaliśmy wyznaczeni jako biegli rewidenci spółki przed dniem 31 grudnia 20X1 r. i dlatego nie obserwowaliśmy spisu z natury zapasów przeprowadzonego na początek i koniec roku. Nie mogliśmy, stosując alternatywne sposoby, upewnić się co do wielkości zapasów na dzień 31 grudnia 20X0 r. i 20X1 r., które w bilansie są wykazane odpowiednio w kwotach xxx i xxx. Ponadto wprowadzenie we wrześniu 20X1 r. nowego skomputeryzowanego systemu ewidencji należności spowodowało powstanie wielu błędów w należnościach. Na dzień sporządzenia przez nas sprawozdania biegłego rewidenta kierownictwo nadal było w trakcie usuwania usterek systemu i korygowania błędów. Nie byliśmy w stanie, stosując alternatywne sposoby, potwierdzić lub zweryfikować na dzień 31 grudnia 20X1 r. należności wykazanych w bilansie w łącznej kwocie xxx. W konsekwencji tego nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne byłyby korekty ujętych lub nieujętych zapasów i należności oraz elementów składających się na rachunek wyników, zestawienie zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych.

#### *Odstąpienie od wyrażenia opinii*

Wobec znaczenia spraw opisanych w „Uzasadnieniu odstąpienia od wyrażenia opinii”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanowiących podstawę do wyrażenia opinii z badania. Dlatego nie wyrażamy opinii o sprawozdaniach finansowych.

### **Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji**

[Forma i treść tego rozdziału sprawozdania biegłego rewidenta różni się w zależności od rodzaju innej odpowiedzialności sprawozdawczej biegłego rewidenta]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

#### *Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 705*

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 Krajową 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*”.

---

<sup>28</sup> Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

<sup>29</sup> Jeżeli kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za...”.

Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 705* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 705* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

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