

*Załącznik nr 1.18 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 510

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 510

**ZLECENIE BADANIA PO RAZ PIERWSZY
– STANY POCZĄTKOWE**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 510
ZLECENIE BADANIA PO RAZ PIERWSZY – STANY POCZĄTKOWE
(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1
Data wejścia w życie	2
Cel	3
Definicje	4
Wymogi	
Procedury badania	5-9
Wnioski i sprawozdawczość z badania	10-13
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Procedury badania	A1-A7
Wnioski i sprawozdawczość z badania	A8-A9
Załącznik: Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierających opinię zmodyfikowaną	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 510 „Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta względem stanów początkowych przy zleceniu badania po raz pierwszy. Oprócz kwot wynikających ze sprawozdań finansowych, stany początkowe obejmują sprawy wymagające ujawnienia, które istniały na początku okresu, takie jak np. zdarzenia warunkowe i nieujęte zobowiązania. Jeżeli sprawozdania finansowe zawierają porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710¹. MSB 300² zawiera dodatkowe wymogi i wytyczne dotyczące działań przed rozpoczęciem badania po raz pierwszy.

Data wejścia w życie

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

Cel

3. Przy wykonywaniu zlecenia badania po raz pierwszy celem biegłego rewidenta związanym ze stanami początkowymi jest zebranie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących tego, czy:

(a) stany początkowe zawierają zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdania finansowe za bieżący okres oraz

(b) prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości zastosowane do stanów początkowych były stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za bieżący okres, lub czy zmiany, których w nich dokonano, zostały prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Definicje

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

- (a) zlecenie badania po raz pierwszy – zlecenie, w którym albo:
 - (i) sprawozdania finansowe za poprzedni okres nie były badane lub
 - (ii) sprawozdania finansowe za poprzedni okres były badane przez poprzedniego biegłego rewidenta;

¹ MSB 710 „Informacje porównawcze - dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe”.

² MSB 300 „Planowanie badania sprawozdań finansowych”.

(b) stany początkowe – stany kont, które istniały na początku okresu. Stany początkowe opierają się na stanach końcowych poprzedniego okresu i odzwierciedlają skutki transakcji i zdarzeń mających miejsce w poprzednich okresach oraz zasady (politykę) rachunkowości stosowane w poprzednim okresie. Stany początkowe obejmują także sprawy wymagające ujawnienia, które istniały na początku okresu, jak np. zdarzenia warunkowe i nieujęte zobowiązania;

(c) poprzedni biegły rewident – biegły rewident z innej firmy audytorskiej, który przeprowadził badanie sprawozdań finansowych jednostki za poprzedni okres i został zastąpiony przez obecnego biegłego rewidenta.

Wymogi

Procedury badania

Stany początkowe

5. Biegły rewident zapoznaje* się z najbardziej aktualnymi sprawozdaniami finansowymi, o ile istnieją, oraz ze sprawozdaniem poprzedniego biegłego rewidenta na ich temat, o ile zostało sporządzone, pod kątem informacji mających znaczenie dla stanów początkowych, w tym również tych podanych w ujawnieniach.

6. Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy stany początkowe zawierają zniekształcenia wywierające istotny wpływ na sprawozdania finansowe za bieżący okres poprzez (zob. par. A1-A2):

(a) ustalenie, czy stany końcowe z poprzedniego okresu zostały prawidłowo przeniesione do ksiąg rachunkowych bieżącego okresu lub w razie konieczności, czy zostały przekształcone;

(b) ustalenie, czy stany początkowe odzwierciedlają zastosowanie prawidłowych zasad (polityki) rachunkowości oraz

(c) przeprowadzenie jednego lub kilku poniższych działań (zob. par. A3-A7):

(i) przegląd dokumentów roboczych poprzedniego biegłego rewidenta celem uzyskania dowodów badania dotyczących stanów początkowych, jeśli sprawozdania finansowe za poprzedni rok były zbadane,

(ii) ocena, czy procedury badania przeprowadzane w bieżącym okresie dostarczają dowody mające znaczenie dla stanów początkowych lub

(iii) przeprowadzenie specyficznych procedur badania w celu uzyskania dowodów dotyczących stanów początkowych.

7. Jeśli biegły rewident uzyskał dowody badania świadczące o tym, że stany początkowe zawierają zniekształcenia, które mogą istotnie wpływać na sprawozdania finansowe za bieżący okres, to przeprowadza dodatkowe, odpowiednie w danych okolicznościach procedury badania, w celu ustalenia wpływu tych zniekształceń na sprawozdania finansowe za bieżący okres. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że zniekształcenia te istnieją w sprawozdaniach finansowych za bieżący okres, powiadamia o nich odpowiedni szczebel kierownictwa oraz osoby sprawujące nadzór zgodnie z MSB 450³.

Spójność stosowanych zasad (polityki) rachunkowości

8. Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania, co do tego, czy zasady (polityka) rachunkowości mające odzwierciedlenie w stanach początkowych były spójnie stosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych za bieżący okres, a zmiany jakich dokonano w zasadach (polityce) rachunkowości, zostały prawidłowo rozliczone, odpowiednio zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Przydatne informacje w sprawozdaniu poprzedniego biegłego rewidenta

9. Jeżeli sprawozdania finansowe za poprzedni okres były badane przez poprzedniego biegłego rewidenta, a opinia biegłego rewidenta została zmodyfikowana, obecny biegły rewident ocenia skutek sprawy będącej podstawą modyfikacji przy ocenie ryzyka istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych za bieżący okres zgodnie z MSB 315 (zmienionym)⁴.

* *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.

³ MSB 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania”, paragrafy 8 i 12.

⁴ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”.

Wnioski i sprawozdanie z badania

Stany początkowe

10. Jeśli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących stanów początkowych, wówczas wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych zgodnie z MSB 705⁵. (zob. par. A8)

11. Jeśli biegły rewident stwierdzi, że stany początkowe zawierają istotne zniekształcenie, które w sposób istotny wpływa na sprawozdania finansowe za bieżący okres, a wpływ tego zniekształcenia nie jest prawidłowo rozliczony lub nie jest odpowiednio zaprezentowany lub ujawniony, biegły rewident wydaje opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, w zależności od tego, która jest odpowiednia, zgodnie z MSB 705.

Spójność stosowania zasad (polityki) rachunkowości

12. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że:

(a) zasady (polityka) rachunkowości nie były w bieżącym okresie stosowane do stanów początkowych w sposób spójny zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub

(b) zmiany zasad (polityki) rachunkowości nie zostały prawidłowo rozliczone lub nie były odpowiednio zaprezentowane lub ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,

wydaje, zgodnie z MSB 705, opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, w zależności od tego, która jest odpowiednia.

Modyfikacja opinii biegłego rewidenta w sprawozdaniu poprzedniego biegłego rewidenta

13. Jeśli opinia poprzedniego biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres zawiera modyfikację, która nadal jest aktualna i istotna dla sprawozdań finansowych za bieżący okres, biegły rewident modyfikuje opinię biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych za bieżący okres zgodnie z MSB 705 oraz 710 (zob. par. A9).

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Procedury badania

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego (zob. par. 6)

A1. W sektorze publicznym mogą istnieć prawne lub regulacyjne ograniczenia odnoszące się do informacji, które obecny biegły rewident może uzyskać od poprzedniego biegłego rewidenta. Na przykład, jeśli jednostka sektora publicznego – która była poprzednio badana przez prawem wyznaczonego audytora (np. przez Krajowego Audytora lub odpowiednio wykwalifikowaną osobę wyznaczoną do występowania w jego imieniu) – jest prywatyzowana – to zakres dostępu do dokumentów roboczych lub do innych informacji, które wyznaczony prawem audytor może udostępnić nowemu biegłemu rewidentowi działającemu w sektorze prywatnym, może być ograniczony przez prawo lub regulacje w sprawie ochrony danych osobowych lub tajemnicy informacji. W przypadku gdy przekaz takich informacji jest ograniczony, może zaistnieć potrzeba uzyskania dowodów badania w inny sposób, a jeżeli uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania nie jest możliwe, należy zwrócić uwagę na wpływ, jaki ten fakt wywiera na opinię biegłego rewidenta.

A2. Jeżeli prawem wyznaczony audytor zleca badanie jednostki sektora publicznego firmie audytorskiej z sektora prywatnego i jeżeli wybiera firmę audytorską inną niż ta, która przeprowadzała badanie jednostki sektora publicznego w poprzednim okresie, to sytuacji takiej zazwyczaj nie postrzega się jako zmiany prawem wyznaczonego audytora. Jednakże w zależności od charakteru ustaleń określonych w umowie, zlecenie badania może być uznane za zlecenie badania po raz pierwszy przez biegłego rewidenta z sektora prywatnego w celu wykonania ciężących na nim obowiązków, i dlatego niniejszy standard ma w takim przypadku zastosowanie.

Stany początkowe (zob. par. 6)

A3. Charakter i zakres procedur badania niezbędnych do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanów początkowych zależy od następujących spraw:

- zasady (polityka) rachunkowości stosowane przez jednostkę,
- charakterystyka sald kont, grup transakcji, ujawnień oraz ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych za bieżący okres,

⁵ MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

- znaczenie stanów początkowych dla sprawozdań finansowych za bieżący okres,
- czy sprawozdania finansowe za poprzedni okres były badane, a jeśli tak, czy opinia poprzedniego biegłego rewidenta została zmodyfikowana.

A4. Jeżeli sprawozdania finansowe za poprzedni okres były badane przez poprzedniego biegłego rewidenta, to obecny biegły rewident może uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące stanów początkowych drogą przeglądu dokumentów roboczych poprzedniego biegłego rewidenta. Na to, czy taki przegląd dokumentów dostarczy wystarczających i odpowiednich dowodów badania mają wpływ kompetencje zawodowe i niezależność poprzedniego biegłego rewidenta.

A5. Odpowiednie wymogi etyczne i zawodowe dostarczają wytycznych w sprawie komunikowania się przez obecnego biegłego rewidenta z poprzednim biegłym rewidentem.

A6. W przypadku aktywów obrotowych i zobowiązań krótkoterminowych niektóre dowody badania dotyczące stanów początkowych można uzyskać poprzez procedury badania bieżącego okresu. Na przykład, wpływ (spłata) stanów początkowych należności (zobowiązań) w trakcie bieżącego okresu dostarcza niektórych dowodów badania potwierdzających ich istnienie, prawa i obowiązki, kompletność i wycenę na początek okresu. Jednakże, w przypadku zapasów procedury badania bieżącego okresu dotyczące stanów końcowych zapasów dostarczają niewielką liczbę dowodów badania zapasów będących w posiadaniu na początek bieżącego okresu. Dlatego też może być niezbędne przeprowadzenie dodatkowych procedur badania, a jedna lub kilka następujących procedur może dostarczyć wystarczające i odpowiednie dowody badania:

- obserwacja spisu z natury zapasów w bieżącym okresie i uzgodnienie ich stanu ze stanem ilościowym na początek okresu,
- przeprowadzenie procedur badania wyceny pozycji stanu początkowego zapasów,
- przeprowadzanie procedur badania wyniku brutto i przyporządkowania zdarzeń do poszczególnych okresów.

A7. W przypadku aktywów trwałych i zobowiązań długoterminowych takich, jak środki trwałe, inwestycje i zobowiązania długoterminowe, niektóre dowody badania mogą być uzyskane poprzez sprawdzenie zapisów w księgach rachunkowych dotyczących tych pozycji i innych informacji dotyczących stanów początkowych. W pewnych przypadkach biegły rewident może uzyskać niektóre dowody badania dotyczące stanów początkowych poprzez uzyskanie potwierdzenia od stron trzecich, na przykład, w przypadku długoterminowych zobowiązań i inwestycji. W innych przypadkach przeprowadzenie przez biegłego rewidenta dodatkowych procedur badania może być niezbędne.

Wnioski i sprawozdanie z badania

Stany początkowe (zob. par 10)

A8. MSB 705 określa wymogi oraz dostarcza wytyczne w sprawie okoliczności, które mogą prowadzić do modyfikacji opinii biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych, rodzaju opinii odpowiedniej w danych okolicznościach oraz treści sprawozdania biegłego rewidenta, w przypadku, gdy opinia biegłego rewidenta jest modyfikowana. Niemożność uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących stanów początkowych może skutkować wprowadzeniem jednej z następujących modyfikacji opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta:

- wyrażenie opinii z zastrzeżeniem lub odstąpienie od wyrażenia opinii, w zależności od tego, co jest w danych okolicznościach odpowiednie lub
- o ile nie zakazuje tego prawo lub inne regulacje, wyrażenie opinii z zastrzeżeniem lub odstąpienie od wyrażenia opinii, w zależności od tego, co jest odpowiednie, o wynikach działalności i przepływach pieniężnych, tam gdzie ma to znaczenie, oraz wyrażenie opinii bez zastrzeżeń o sytuacji finansowej.

Załącznik zawiera przykładowe sprawozdania biegłego rewidenta.

Modyfikacja opinii biegłego rewidenta w sprawozdaniu poprzedniego biegłego rewidenta (zob. par. 13)

A9. W niektórych przypadkach modyfikacja opinii wydanej przez poprzedniego biegłego rewidenta może nie mieć znaczenia i nie być istotna dla opinii o sprawozdaniach finansowych za bieżący okres. Tak może być, np. gdy w poprzednim okresie miało miejsce ograniczenie zakresu badania, ale sprawa będąca powodem ograniczenia zakresu została rozwiązana w okresie bieżącym.

Załącznik
(zob. par. A8)

Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierających opinie zmodyfikowane

Przykład 1:

Okoliczności przedstawione w paragrafie A8 (a) są następujące:

- Biegły rewident nie obserwował spisu z natury zapasów na początku bieżącego okresu oraz nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących stanów początkowych zapasów.
- Możliwe skutki niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących stanów początkowych zapasów uznaje się za istotne, ale nie rozległe dla finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych jednostki⁶.
- Sytuacja finansowa jednostki na koniec roku jest przedstawiona rzetelnie.
- W niniejszym systemie prawnym prawo i regulacje nie zezwalają biegłemu rewidentowi na wydanie opinii z zastrzeżeniem o finansowych wynikach działalności oraz przepływach pieniężnych jednostki i opinii niezmodyfikowanej o sytuacji finansowej jednostki.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych⁷

Przeprowadziliśmy badanie załączonych sprawozdań finansowych spółki ABC oraz jej jednostek zależnych, na które składa się bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 20X1 r., rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym, sprawozdanie o przepływach pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające.

Odpowiedzialność kierownictwa⁸ za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację tych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania⁹ oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdań finansowych niezawierających 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 dotyczących kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych. Wybór 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 prezentacji¹⁰ przez jednostkę sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki¹¹. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad

⁶ Jeśli według osądu biegłego rewidenta, możliwe skutki są uznane za istotne i rozległe dla finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych, to biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii o finansowych wynikach działalności i przepływach pieniężnych.

⁷ Podtytuł „Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych” jest zbędny, jeżeli nie ma zastosowania drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji”.

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

⁹ 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 Badania oraz za ...”.

¹⁰ W przypadku, o którym mowa w przypisie 9, 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 w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki”.

¹¹ 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

(polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych oraz ocenę ogólnej prezentacji sprawozdań finansowych.

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

Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem

Przeprowadzenie badania spółki zlecono nam w dniu 30 czerwca 20X1 r., dlatego nie mogliśmy obserwować spisu z natury zapasów przeprowadzonego na początku tego roku. Nie byliśmy w stanie w zadowalający nas inny sposób potwierdzić stanu zapasów na dzień 31 grudnia 20X0 r. Ze względu na to, że stany początkowe zapasów wpływają na ustalenie finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych, nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne byłoby dokonanie korekty zysku wykazanego w rachunku zysków i strat za roczny okres sprawozdawczy oraz przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych.

Opinia z zastrzeżeniem

Naszym zdaniem, z wyjątkiem możliwych skutków sprawy opisanej w paragrafie zawierającym uzasadnienie 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 Badania.

Inna sprawa

Sprawozdania finansowe spółki ABC sporządzone na dzień 31 grudnia 20X1 r. zostały zbadane przez innego biegłego rewidenta, który na dzień 31 marca 20X1 r. wydał opinię bez zastrzeżeń o tych sprawozdaniach.

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 przedstawione w paragrafie A8(b) są następujące:

- Biegły rewident nie obserwował spisu z natury zapasów na początku bieżącego okresu oraz nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących stanów początkowych zapasów.
- Możliwy wpływ niezdolności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanów początkowych zapasów uznaje się za istotny, ale nie rozległy dla finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych jednostki¹².
- Sytuacja finansowa jednostki na koniec roku jest przedstawiona rzetelnie.
- Wydanie opinii z zastrzeżeniem o finansowych wynikach działalności i przepływach pieniężnych oraz wydanie opinii niezmodyfikowanej o sytuacji finansowej jednostki uznaje się w tych okolicznościach za odpowiednie.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania”. W przypadku przypisu 10, 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”.

¹² Jeśli według osądu biegłego rewidenta, możliwe skutki są uznane za istotne i rozległe dla finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych, to biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii o finansowych wynikach działalności i przepływach pieniężnych.

Sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych¹³

Przeprowadziliśmy badanie załączonych sprawozdań finansowych spółki ABC, na które składa się bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 20X1 r., rachunek zysków i strat, 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 kierownictwa¹⁴ za sprawozdanie finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację tych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania¹⁵ oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdań finansowych niezawierających 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 dotyczących kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych. Wybór 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 prezentacji¹⁶ przez jednostkę sprawozdań finansowych w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki¹⁷. 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 niezmodyfikowanej o sytuacji finansowej oraz opinii z zastrzeżeniem o finansowych wynikach i przepływach pieniężnych.

Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem dotyczącym finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych

Przeprowadzenie badania spółki zlecono nam w dniu 30 czerwca 20X1 r., dlatego nie mogliśmy obserwować spisu z natury zapasów przeprowadzonego na początku tego roku. Nie byliśmy w stanie w zadowalający nas inny sposób potwierdzić stanu zapasów na dzień 31 grudnia 20X0 r. Ze względu na to, że stany początkowe zapasów wpływają na ustalenie finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych, nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne byłoby dokonanie korekt zysku wykazanego w rachunku zysków i strat za

¹³ Podtytuł „Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych” jest zbędny, jeżeli nie ma zastosowania drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa regulacji”.

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

¹⁵ 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 Badania oraz za...”.

¹⁶ W sytuacji, o której mowa w przypisie 15, 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 w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki”.

¹⁷ 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 sytuacji, o której mowa w przypisie 10, 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”.

roczny okres sprawozdawczy oraz przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych.

Opinia z zastrzeżeniem dotyczącym finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych

Naszym zdaniem, z wyjątkiem możliwych skutków sprawy opisanej w paragrafie zawierającym uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem, rachunek zysków i strat oraz sprawozdanie z przepływów pieniężnych przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przekazują rzetelny i jasny obraz*) finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne spółki ABC za rok kończący się 31 grudnia 20X1 r. zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania.

Opinia o sytuacji finansowej

Naszym zdaniem bilans przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przekazuje rzetelny i jasny obraz*) sytuację finansową spółki ABC na dzień 31 grudnia 20X1 r. zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania.

Inna sprawa

Sprawozdania finansowe spółki ABC sporządzone za rok kończący się 31 grudnia 20X1 r. zostały zbadane przez innego biegłego rewidenta, który w dniu 31 marca 20X1 r. wydał opinię niezmodyfikowaną o tych 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 510

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

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 510* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 510* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

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