

Załącznik nr 1.3 do uchwały Nr 2039/37a/2018  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 19 lutego 2018 r.

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 705 (Z)**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 705 (ZMIENIONEGO)**

**MODYFIKACJE OPINII  
W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

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

**SPIS TREŚCI**

	Paragrafy
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres niniejszego MSB .....	1
Rodzaje opinii zmodyfikowanych .....	2
Data wejścia w życie .....	3
<b>Cel</b> .....	4
<b>Definicje</b> .....	5
<b>Wymogi</b>	
Okoliczności, gdy wymagana jest modyfikacja opinii biegłego rewidenta .....	6
Ustalanie rodzaju modyfikacji opinii biegłego rewidenta .....	7–15
Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta, gdy opinia jest zmodyfikowana .....	16–29
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór .....	30
<b>Zastosowanie i inne materiały objaśniające</b>	
Rodzaje opinii zmodyfikowanych .....	A1
Okoliczności, gdy wymagana jest modyfikacja opinii biegłego rewidenta .....	A2–A12
Ustalanie rodzaju modyfikacji opinii biegłego rewidenta .....	A13–A16
Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta, gdy opinia jest zmodyfikowana .....	A17–A26
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór .....	A27
Załącznik: Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta z modyfikacjami opinii	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* należy odczytywać w kontekście MSB 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta i przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

## **Wprowadzenie**

### **Zakres niniejszego MSB**

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za wydanie odpowiedniego w danych okolicznościach sprawozdania, gdy podczas formułowania opinii zgodnie z MSB 700 (zmienionym)<sup>1</sup>, biegły rewident wyciąga wniosek, że konieczna jest modyfikacja opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego. Niniejszy MSB określa także, w jaki sposób wyrażenie przez biegłego rewidenta opinii zmodyfikowanej wpływa na formę i treść sprawozdania biegłego rewidenta. We wszystkich przypadkach mają zastosowanie wymogi sprawozdawcze zawarte w MSB 700 (zmienionym) i nie są one powtarzane w niniejszym MSB, chyba że wymogi niniejszego MSB odnoszą się do nich wprost lub je modyfikują.

### **Rodzaje opinii zmodyfikowanych**

2. Niniejszy MSB ustanawia trzy rodzaje opinii zmodyfikowanych, mianowicie opinię z zastrzeżeniem, opinię negatywną oraz odmowę wyrażenia opinii. Decyzja odnośnie tego, który rodzaj opinii zmodyfikowanej jest odpowiedni, zależy od:
  - (a) rodzaju sprawy powodującej modyfikację, to jest, czy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone lub w przypadku braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, może być istotnie zniekształcone, oraz
  - (b) osądu biegłego rewidenta na temat rozległości wpływu lub możliwego wpływu sprawy na sprawozdanie finansowe. (Zob. par. A1)

### **Data wejścia w życie**

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

### **Cel**

4. Celem biegłego rewidenta jest jasne wyrażenie odpowiednio zmodyfikowanej opinii na temat sprawozdania finansowego, która jest konieczna, gdy:
  - (a) biegły rewident wyciąga wniosek, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenie lub
  - (b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby wyciągnąć wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.

### **Definicje**

5. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:
  - (a) Rozległy – pojęcie używane w kontekście zniekształceń, w celu opisanego wpływu na sprawozdanie finansowe zniekształceń lub możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe ewentualnych zniekształceń, które nie zostały wykryte ze względu na brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe to taki, który według osądu biegłego rewidenta:
    - (i) nie jest ograniczony do konkretnych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego,
    - (ii) jeżeli jednak jest ograniczony, to obejmuje lub mógłby obejmować znaczną część sprawozdania finansowego lub

---

<sup>1</sup> MSB 700 (zmieniony) *“Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”*

- (iii) w odniesieniu do ujawnień jest fundamentalny dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników.
- (b) Opinia zmodyfikowana – opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna lub odmowa wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego.

## **Wymogi**

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

6. Biegły rewident modyfikuje\* opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy:
  - (a) biegły rewident wyciąga wniosek na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenia lub (zob. par. A2-A7)
  - (b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby wyciągnąć wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia. (Zob. par. A8-A12)

### **Ustalanie rodzaju modyfikacji opinii biegłego rewidenta**

#### *Opinia z zastrzeżeniem*

7. Biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem, gdy:
  - (a) biegły rewident uzyskawszy wystarczające i odpowiednie dowody badania wyciąga wniosek, że zniekształcenia pojedynczo lub łącznie są istotne, ale nie rozległe w odniesieniu do sprawozdania finansowego lub
  - (b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę opinii, ale biegły rewident wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógłby być istotny, ale nie rozległy.

#### *Opinia negatywna*

8. Biegły rewident wyraża opinię negatywną, gdy biegły rewident, uzyskawszy wystarczające i odpowiednie dowody badania, wyciąga wniosek, że zniekształcenia pojedynczo lub łącznie są zarówno istotne, jak i rozległe w odniesieniu do sprawozdania finansowego.

#### *Odmowa wyrażenia opinii*

9. Biegły rewident odmawia wyrażenia opinii, gdy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę opinii, a wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógłby być zarówno istotny jak i rozległy.
10. Biegły rewident odmawia wyrażenia opinii, gdy w niezwykle rzadkich okolicznościach dotyczących wielu niepewności, biegły rewident wyciąga wniosek, że pomimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie każdej poszczególnej niepewności, nie jest możliwe aby sformułować opinię na temat sprawozdania finansowego ze względu na potencjalne wzajemne oddziaływanie niepewności i ich możliwy skumulowany wpływ na sprawozdanie finansowe.

---

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

*Konsekwencja braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania ze względu na ograniczenie narzucone przez kierownika jednostki po zaakceptowaniu zlecenia przez biegłego rewidenta*

11. Jeżeli po zaakceptowaniu zlecenia biegły rewident dowie się, że kierownik jednostki narzucił ograniczenie zakresu badania, które według biegłego rewidenta prawdopodobnie będzie skutkowało potrzebą wyrażenia opinii z zastrzeżeniem lub odmową wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, biegły rewident żąda, aby kierownik jednostki usunął ograniczenie.
12. Jeżeli kierownik jednostki odmawia usunięcia ograniczenia, o którym mowa w paragrafie 11 niniejszego MSB, biegły rewident powiadamia o tej sprawie osoby sprawujące nadzór, chyba że wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką<sup>2</sup>, oraz ustala, czy możliwe jest przeprowadzenie procedur alternatywnych w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.
13. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident określa skutki w sposób następujący:
  - (a) jeżeli biegły rewident wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógłby być istotny, ale nie rozległy, biegły rewident wydaje opinię z zastrzeżeniem, lub
  - (b) jeżeli biegły rewident wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógłby być zarówno istotny jak i rozległy tak, że wydanie opinii z zastrzeżeniem byłoby nieodpowiednim przedstawieniem powagi sytuacji, biegły rewident:
    - (i) wycofuje się z badania tam, gdzie jest to wykonalne i możliwe zgodnie z odnośnymi przepisami prawa lub regulacją, lub (zob. par. A13)
    - (ii) odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, jeżeli wycofanie się z badania przed wydaniem sprawozdania biegłego rewidenta nie jest wykonalne lub możliwe. (Zob. par. A14)
14. Jeżeli biegły rewident wycofuje się, jak rozważano w paragrafie 13(b)(i), przed wycofaniem się biegły rewident powiadamia osoby sprawujące nadzór o wszelkich sprawach dotyczących zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania, które spowodowałyby modyfikacje opinii. (Zob. par. A15)

*Inne rozważania odnośnie opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii*

15. Gdy biegły rewident uznaje za konieczne wyrażenie opinii negatywnej lub odmowę wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego jako całości, sprawozdanie biegłego rewidenta nie zawiera jednocześnie niezmodyfikowanej opinii w odniesieniu do tych samych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub jednego lub więcej elementów, kont lub pozycji składnika sprawozdania finansowego. Zawarcie takiej niezmodyfikowanej opinii w tym samym sprawozdaniu<sup>3</sup>, w tych okolicznościach zaprzeczałoby negatywnej opinii biegłego rewidenta lub odmowie wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego jako całości. (Zob. par. A16)

<sup>2</sup> MSB 260 (zmieniony) "Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór", paragraf 13

<sup>3</sup> MSB 805 "Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne" dotyczy okoliczności, gdzie biegły rewident jest zaangażowany, aby wyrazić odrębną opinię na temat jednego lub więcej poszczególnych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego.

## **Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta, gdy opinia jest zmodyfikowana**

### *Opinia biegłego rewidenta*

16. Gdy biegły rewident modyfikuje opinię z badania, biegły rewident dla sekcji “Opinia” używa nagłówka, odpowiednio, “Opinia z zastrzeżeniem”, “Opinia negatywna” lub “Odmowa wyrażenia opinii”. (Zob. par. A17–A19)

### *Opinia z zastrzeżeniem*

17. Gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem ze względu na istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym, biegły rewident stwierdza, że zdaniem biegłego rewidenta, z wyjątkiem wpływu sprawy opisanej (-ych) w sekcji “Podstawa opinii z zastrzeżeniem”:
- (a) w przypadku sprawozdawczości zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub przedstawia rzetelny i jasny obraz) [...] zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej], lub
  - (b) w przypadku sprawozdawczości zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, załączone sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej].

Gdy modyfikacja powstaje na skutek braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident używa w opinii zmodyfikowanej odpowiedniego wyrażenia “z wyjątkiem możliwego wpływu sprawy...”. (Zob. par. A20)

### *Opinia negatywna*

18. Gdy biegły rewident wyraża opinię negatywną, biegły rewident stwierdza, że zdaniem biegłego rewidenta, z powodu znaczenia sprawy opisanej(-ych) w sekcji “Podstawa opinii negatywnej”:
- (a) w przypadku sprawozdawczości zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, załączone sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie (lub nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu) [...] zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej], lub
  - (b) w przypadku sprawozdawczości zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, załączone sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej].

### *Odmowa wyrażenia opinii*

19. Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii ze względu na brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident:
- (a) stwierdza, że biegły rewident nie wyraża opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego,
  - (b) stwierdza, że z powodu znaczenia sprawy opisanej(-ych) w sekcji “Podstawa odmowy wyrażenia opinii”, biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły podstawę dla opinii z badania na temat sprawozdania finansowego oraz
  - (c) zamienia stwierdzenie wymagane przez paragraf 24(b) MSB 700 (zmienionego), które wskazuje, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane, na stwierdzenie, że biegły rewident został zaangażowany do badania sprawozdania finansowego.

*Podstawa Opinii*

20. Gdy biegły rewident modyfikuje opinię na temat sprawozdania finansowego, biegły rewident dodatkowo oprócz poszczególnych elementów wymaganych przez MSB 700 (zmieniony): (zob. par. A21)
  - (a) zmienia nagłówek „Podstawa opinii” wymagany przez paragraf 28 MSB 700 (zmienionego) na, odpowiednio, “Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, “Podstawa opinii negatywnej” lub “Podstawa odmowy wyrażenia opinii” oraz
  - (b) w tej sekcji przedstawia opis sprawy powodującej modyfikację.
21. Jeżeli występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które dotyczy poszczególnych kwot w sprawozdaniu finansowym (w tym ujawnień ilościowych), biegły rewident zamieszcza w sekcji “Podstawa opinii” opis i kwantyfikację wpływu finansowego tego zniekształcenia, chyba że jest to niewykonalne. Jeżeli niewykonalne jest określenie ilościowe wpływu finansowego biegły rewident stwierdza ten fakt w tej sekcji. (Zob. par. A22)
22. Jeżeli występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które odnosi się do ujawnień jakościowych, biegły rewident zamieszcza w sekcji “Podstawa opinii” wyjaśnienie, w jaki sposób ujawnienia są zniekształcone.
23. Jeżeli występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które odnosi się do braku ujawnienia informacji wymagających ujawnienia, biegły rewident:
  - (a) omawia brak ujawnienia z osobami sprawującymi nadzór,
  - (b) opisuje w sekcji “Podstawa opinii” rodzaj pominiętych informacji oraz
  - (c) zamieszcza pominięte ujawnienia, pod warunkiem, że jest to wykonalne i biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat pominiętych informacji, chyba że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację. (Zob. par. A23)
24. Jeżeli modyfikacja wynika z braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident zamieszcza ” przyczyny braku możliwości w sekcji “Podstawa opinii.
25. Gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, zmienia stwierdzenie na temat tego, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta wymaganej przez paragraf 28(d) MSB 700 (zmienionego), w ten sposób, że dodaje wyrazy odpowiednio, “z zastrzeżeniem” lub „negatywnej”.
26. Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, sprawozdanie biegłego rewidenta nie zawiera elementów wymaganych przez paragrafy 28(b) i 28(d) MSB 700 (zmienionego). Tymi elementami są:
  - (a) odwołanie do sekcji sprawozdania biegłego rewidenta, gdzie opisana jest odpowiedzialność biegłego rewidenta, oraz
  - (b) stwierdzenie na temat tego, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta.
27. Nawet jeżeli biegły rewident wyraził opinię negatywną lub odmówił wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, biegły rewident opisuje w sekcji “Podstawa opinii” przyczyny oraz skutki wszelkich innych spraw, których biegły rewident jest świadomy, iż wymagałyby modyfikacji opinii. (Zob. par. A24)

*Opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego*

28. Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego ze względu na brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły

rewident zmienia opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, wymagany przez paragrafy 39-41 MSB 700 (zmienionego), aby zamieścić tylko następujące stwierdzenia: (zob. par. A25)

- (a) stwierdzenie, że biegły rewident jest odpowiedzialny za przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego jednostki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta,
- (b) stwierdzenie, że jednakże, ze względu na sprawę(-y) opisaną(-e) w sekcji “Podstawa odmowy wyrażenia opinii” biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły one podstawę dla opinii z badania na temat sprawozdania finansowego oraz
- (c) stwierdzenie na temat niezależności biegłego rewidenta i innej odpowiedzialności etycznej, wymagane przez paragraf 28(c) MSB 700 (zmienionego).

*Rozważania, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego*

29. Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, sprawozdanie biegłego rewidenta nie zawiera sekcji “Kluczowe sprawy badania” zgodnie z MSB 701 lub sekcji „Inne informacje” zgodnie z MSB 720 (zmienionym), chyba że jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację<sup>4,5</sup>. (Zob. par. A26)

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

30. Gdy biegły rewident spodziewa się modyfikacji opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta, biegły rewident przedstawia osobom sprawującym nadzór okoliczności, które doprowadziły do spodziewanej modyfikacji oraz sformułowanie modyfikacji. (Zob. par. A27)

---

<sup>4</sup> MSB 701 “Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, paragrafy 11-13

<sup>5</sup> MSB 720 (zmieniony) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”, paragraf A54.



\*\*\*

**Zastosowanie i inne materiały objaśniające****Rodzaje opinii zmodyfikowanych (zob. par. 2)**

A1. Tabela poniżej przedstawia, w jaki sposób na rodzaj wyrażanej opinii wpływa osąd biegłego rewidenta na temat rodzaju sprawy powodującej modyfikację oraz rozległość jej wpływu lub możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe.

<i>Rodzaj sprawy powodującej modyfikację</i>	<i>Osąd biegłego rewidenta na temat rozległości wpływu lub możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe</i>	
	<i>Istotny, ale nie rozległy</i>	<i>Istotny i rozległy</i>
Sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
Brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania	Opinia z zastrzeżeniem	Odmowa wyrażenia opinii

**Okoliczności, gdy wymagana jest modyfikacja opinii biegłego rewidenta**

*Charakter istotnych zniekształceń (zob. par. 6(a))*

- A2. MSB 700 (zmieniony) wymaga, aby biegły rewident w celu sformułowania opinii na temat sprawozdania finansowego wyciągnął wnioski co do tego, czy została uzyskana racjonalna pewność na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia<sup>6</sup>. Wniosek ten bierze pod uwagę ocenę przez biegłego rewidenta nieskorygowanych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym zgodnie z MSB 450, jeżeli takie występują<sup>7</sup>.
- A3. MSB 450 definiuje zniekształcenie jako różnicę pomiędzy raportowaną kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji sprawozdania finansowego oraz kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem, które są wymagane dla tej pozycji, aby była zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Odpowiednio, istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego może powstać w odniesieniu do:
- odpowiedniości wybranych zasad (polityki) rachunkowości,
  - zastosowania wybranych zasad (polityki) rachunkowości lub
  - odpowiedniości lub adekwatności ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

**Odpowiedniość wybranych zasad (polityki) rachunkowości**

- A4. W odniesieniu do odpowiedniości zasad (polityki) rachunkowości, które wybrał kierownik jednostki, istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego mogą powstać na przykład, gdy:
- wybrane zasady (polityki) rachunkowości nie są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, lub
  - sprawozdanie finansowe nie opisuje prawidłowo zasad (polityki) rachunkowości odnoszącej się do znaczącej pozycji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całkowitych

<sup>6</sup> MSB 700 (zmieniony), paragraf 11

<sup>7</sup> MSB 450 "Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania", paragraf 11

dochodów, sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym lub sprawozdaniu z przepływów pieniężnych, lub

- (c) sprawozdanie finansowe nie przedstawia lub nie ujawnia będących ich podstawą transakcji i zdarzeń w sposób, który zapewnia rzetelną prezentację.

A5. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często zawierają wymogi dla sposobu ujęcia i ujawnienia zmian w zasadach (politykach) rachunkowości. Tam, gdzie jednostka zmieniła swój wybór znaczących zasad (polityki) rachunkowości, może powstać istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, gdy jednostka nie przestrzegała tych wymogów.

#### Zastosowanie wybranych zasad (polityki) rachunkowości

A6. W odniesieniu do zastosowania wybranych zasad (polityki) rachunkowości istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego może powstać:

- (a) gdy kierownik jednostki nie zastosował wybranych zasad (polityki) rachunkowości spójnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, gdy kierownik jednostki nie zastosował wybranych zasad (polityki) rachunkowości spójnie pomiędzy okresami lub do podobnych transakcji i zdarzeń (spójność w zastosowaniu), lub
- (b) ze względu na metodę zastosowania wybranych zasad (polityki) rachunkowości (takie jak niezamierzony błąd w zastosowaniu).

#### Odpowiedniość lub adekwatność ujawnień w sprawozdaniu finansowym

A7. W odniesieniu do odpowiedniości lub adekwatności ujawnień w sprawozdaniu finansowym, istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego mogą powstawać, gdy:

- (a) sprawozdanie finansowe nie zawiera wszystkich ujawnień wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,
- (b) ujawnienia w sprawozdaniu finansowym nie są prezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, lub
- (c) sprawozdanie finansowe nie dostarcza dodatkowych ujawnień koniecznych dla zapewnienia rzetelnej prezentacji wykraczających poza ujawnienia specyficznie wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

Paragraf A13a MSB 450 dostarcza dalszych przykładów istotnych zniekształceń mogących powstać w ujawnieniach jakościowych.

#### *Istota braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania (zob. par. 6(b))*

A8. Brak możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania (określana także jako ograniczenie zakresu badania) może powstawać z powodu:

- (a) okoliczności znajdujących się poza kontrolą jednostki,
- (b) okoliczności odnoszących się do rodzaju lub czasu przeprowadzenia pracy biegłego rewidenta lub
- (c) ograniczeń nałożonych przez kierownika jednostki.

A9. Brak możliwości przeprowadzenia określonej procedury nie stanowi ograniczenia zakresu badania, jeżeli biegły rewident jest w stanie uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania poprzez przeprowadzenie procedur alternatywnych. Jeżeli nie jest to możliwe, stosuje się odpowiednio wymogi paragrafów 7(b) i 9-10. Ograniczenia nakładane przez kierownika jednostki mogą mieć inne skutki dla badania, na przykład wpływać na ocenę przez biegłego rewidenta ryzyka oszustwa oraz rozważenie kontynuacji zlecenia.

- A10. Przykłady okoliczności znajdujących się poza kontrolą jednostki obejmują przypadki gdy:
- dokumentacja księgowa jednostki została zniszczona,
  - dokumentacja księgowa znaczącej części składowej została zajęta bezterminowo przez władze rządowe.
- A11. Przykłady okoliczności odnoszących się do rodzaju lub czasu przeprowadzenia pracy biegłego rewidenta obejmują przypadki gdy:
- od jednostki wymagane jest stosowanie metody praw własności w odniesieniu do jednostki stowarzyszonej, a biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat informacji finansowych tej drugiej, aby ocenić, czy metoda praw własności została odpowiednio zastosowana,
  - moment powołania biegłego rewidenta jest taki, że biegły rewident nie jest w stanie obserwować spisu z natury zapasów,
  - biegły rewident ustala, że przeprowadzenie tylko procedur wiarygodności nie jest wystarczające, ale kontrole jednostki nie są skuteczne.
- A12. Przykłady braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania wynikających z ograniczenia zakresu badania nałożonego przez kierownika jednostki obejmują przypadki, gdy:
- kierownik jednostki uniemożliwia biegłemu rewidentowi obserwowanie spisu z natury zapasów,
  - kierownik jednostki uniemożliwia biegłemu rewidentowi zwrócenie się o zewnętrzne potwierdzenie poszczególnych sald kont.

#### **Ustalanie rodzaju modyfikacji opinii biegłego rewidenta**

*Konsekwencja braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania ze względu na ograniczenie nałożone przez kierownika jednostki po akceptacji zlecenia przez biegłego rewidenta (zob. par. 13(b)(i)–14)*

- A13. Praktyczna możliwość wycofania się z badania może zależeć od stopnia zaawansowania zlecenia w czasie, gdy kierownik jednostki nakłada ograniczenie zakresu. Jeżeli biegły rewident w zasadzie zakończył badanie, może podjąć decyzję o dokończeniu badania w możliwym zakresie, odmówić wyrażenia opinii i wyjaśnić ograniczenie zakresu w sekcji „Podstawa odmowy wyrażenia opinii” przed wycofaniem się.
- A14. W pewnych okolicznościach wycofanie się z badania może nie być możliwe, jeżeli od biegłego rewidenta wymagana jest przez przepisy prawa lub regulację kontynuacja zlecenia badania. Może tak być w przypadku biegłego rewidenta, który jest powoływany w celu zbadania sprawozdania finansowego jednostek sektora publicznego. Może być tak także w przypadku systemów prawnych, gdzie biegły rewident jest powoływany w celu zbadania sprawozdania finansowego obejmującego szczególny okres, lub jest powoływany na określony okres i wycofanie się jest zabronione, odpowiednio, przed zakończeniem badania tego sprawozdania finansowego lub przed końcem tego okresu. Biegły rewident może także uznać za konieczne zamieszczenie akapitu zawierającego inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta<sup>8</sup>.
- A15. Gdy biegły rewident wyciąga wniosek, że wycofanie się z badania jest konieczne ze względu na ograniczenie zakresu, mogą istnieć zawodowe, prawne lub regulacyjne wymogi dla biegłego rewidenta, aby przedstawić sprawy odnoszące się do wycofania się ze zlecenia regulatorom lub właścicielom jednostki.

<sup>8</sup> MSB 706 (zmieniony) „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, paragraf A10

*Inne rozważania odnoszące się do opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii (zob. par. 15)*

A16. Poniżej zamieszczono przykłady okoliczności sprawozdawczości, które nie stałyby w sprzeczności z negatywną opinią biegłego rewidenta lub odmową wyrażenia opinii:

- wyrażenie niezmodyfikowanej opinii na temat sprawozdania finansowego sporządzonego według danych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, w tym samym sprawozdaniu, wyrażenie opinii negatywnej na temat tego samego sprawozdania finansowego według innych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej<sup>9</sup>,
- odmowa wyrażenia opinii odnoszącej się do wyników działalności i przepływów pieniężnych, gdzie to stosowne, oraz niezmodyfikowanej opinii odnoszącej się do sytuacji finansowej (zobacz MSB 510<sup>10</sup>); w tym przypadku biegły rewident nie odmówił wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego jako całości.

### **Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta, gdy opinia jest zmodyfikowana**

*Przykładowe sprawozdania biegłego rewidenta (zob. par. 16)*

A17. Przykłady 1 i 2 w załączniku zawierają sprawozdania biegłego rewidenta z opiniami, odpowiednio, z zastrzeżeniem i negatywną z powodu istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego.

A18. Przykład 3 w załączniku zawiera sprawozdanie biegłego rewidenta z opinią z zastrzeżeniem, ponieważ biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Przykład 4 zawiera odmowę wyrażenia opinii ze względu na brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat pojedynczego elementu sprawozdania finansowego. Przykład 5 zawiera odmowę wyrażenia opinii ze względu na brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat wielu elementów sprawozdania finansowego. W każdym z dwóch ostatnich przypadków możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe braku możliwości uzyskania dowodów badania jest zarówno istotny, jak i rozległy. Załączniki do innych MSB, które zawierają wymogi sprawozdawcze, w tym MSB 570 (zmieniony)<sup>11</sup> także zawiera przykłady sprawozdań biegłego rewidenta z opiniami zmodyfikowanymi.

*Opinia biegłego rewidenta (zob. par. 16)*

A19. Zmiana tego nagłówka uświadamia użytkownikowi, że opinia biegłego rewidenta jest zmodyfikowana i wskazuje rodzaj modyfikacji.

*Opinia z zastrzeżeniem (zob. par. 17)*

A20. Gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem, nie byłoby odpowiednie użycie sformułowań takich jak “z powyższym wyjaśnieniem” lub “pod warunkiem, że” w sekcji “Opinia”, ponieważ nie są one wystarczająco jasne lub skuteczne.

*Podstawa opinii (zob. par. 20, 21, 23, 27)*

A21. Spójność w sprawozdaniu biegłego rewidenta sprzyja zrozumieniu przez użytkowników oraz identyfikacji nietypowych okoliczności, gdy one występują. Odpowiednio, pomimo że jednolitość w sformułowaniu opinii zmodyfikowanej oraz w opisie powodów modyfikacji może nie być możliwa, pożądana jest spójność zarówno formy, jak i treści sprawozdania biegłego rewidenta.

---

<sup>9</sup> Zobacz paragraf A31 standardu MSB 700 (zmienionego) dla opisu tej okoliczności.

<sup>10</sup> MSB 510 “Zlecenie badania po raz pierwszy — stany początkowe”, paragraf 10

<sup>11</sup> MSB 570 (zmieniony) “Kontynuacja działalności”

- A22. Przykładem skutków finansowych istotnych zniekształceń, które biegły rewident może opisać w sekcji “Podstawa opinii” w sprawozdaniu biegłego rewidenta jest kwantyfikacja wpływu na podatek dochodowy, zysk przed opodatkowaniem, zysk netto i kapitał własny w sytuacji, gdy wycena zapasów jest zawyżona.
- A23. Ujawnienie pominiętych informacji w sekcji “Podstawa opinii” nie byłoby praktyczne, jeżeli:
- ujawnienia nie zostały sporządzone przez kierownika jednostki lub ujawnienia nie są w inny sposób łatwo dostępne dla biegłego rewidenta, lub
  - według osądu biegłego rewidenta ujawnienia byłyby nadmiernie obszerne w odniesieniu do sprawozdania biegłego rewidenta.
- A24. Opinia negatywna lub odmowa wyrażenia opinii odnoszące się szczególnej sprawy opisanej w sekcji “Podstawa opinii” nie uzasadnia pominięcia opisu innych zidentyfikowanych spraw, które inaczej wymagałyby modyfikacji opinii biegłego rewidenta. W takich przypadkach ujawnienia takich innych spraw, których biegły rewident jest świadomy, mogą być przydatne dla użytkowników sprawozdania finansowego.

*Opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego (zob. par. 28)*

- A25. Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, lepszym miejscem na umieszczenie następujących stwierdzeń jest sekcja sprawozdania biegłego rewidenta “Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego”, co zilustrowano w przykładach 4-5 załącznika do niniejszego MSB:
- stwierdzenie wymagane przez paragraf 28(a) MSB 700 (zmienionego), zmienione w celu stwierdzenia, że biegły rewident jest odpowiedzialny za przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego jednostki zgodnie z MSB oraz
  - stwierdzenie wymagane przez paragraf 28(c) MSB 700 (zmienionego) na temat niezależności oraz innej odpowiedzialności etycznej.

*Rozważania, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego (zob. par. 29)*

- A26. Przedstawienie powodów braku możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania w sekcji sprawozdania biegłego rewidenta “Podstawa odmowy wyrażenia opinii” dostarcza użytkownikom informacji przydatnych w zrozumieniu, dlaczego biegły rewident odmówił wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego i może również zabezpieczać przed nieodpowiednim poleganiem na tym sprawozdaniu. Jednakże przedstawianie wszelkich kluczowych spraw badania innych niż sprawa(-y) powodująca(-e) odmowę wyrażenia opinii może sugerować, że sprawozdanie finansowe jako całość jest bardziej wiarygodne w odniesieniu do tych spraw, niż byłoby odpowiednie w tych okolicznościach i komunikacja taka byłaby niespójna z odmową wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego jako całości. Podobnie, nie byłoby odpowiednie zamieszczenie sekcji „Inne informacje” zgodnie z MSB 720 (zmienionym), dotyczącej rozważenia przez biegłego rewidenta spójności innych informacji ze sprawozdaniem finansowym. Odpowiednio, paragraf 29 niniejszego MSB zabrania zamieszczania sekcji “Kluczowe sprawy badania” lub sekcji “Inne informacje” w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, chyba że od biegłego rewidenta w inny sposób wymagane jest przez przepisy prawa lub regulację przedstawianie kluczowych spraw badania lub raportowanie na temat Innych informacji.

**Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór (zob. par. 30)**

- A27. Przedstawianie osobom sprawującym nadzór okoliczności, które doprowadziły do spodziewanej modyfikacji opinii biegłego rewidenta, oraz treści modyfikacji umożliwia:
- (a) biegłemu rewidentowi powiadomienie osób sprawujących nadzór o zamierzonej (-ych) modyfikacji(-ach) oraz powodach (lub okolicznościach) modyfikacji,
  - (b) biegłemu rewidentowi dążenie do zbieżności poglądów osób sprawujących nadzór odnoszącej się do faktów dotyczących spraw powodującej(-ych) spodziewaną(-e) modyfikację(-e) lub potwierdzenie kwestii braku zgody z kierownikiem jednostki, oraz
  - (c) osobom sprawującym nadzór dać możliwość tam, gdzie to odpowiednie, przekazania biegłemu rewidentowi dalszych informacji oraz wyjaśnień w odniesieniu do spraw powodującej(-ych) spodziewaną(-e) modyfikację(-e).

## **Załącznik**

(Zob. par. A17–A18, A25)

### **Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta z modyfikacjami opinii**

- Przykład 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię z zastrzeżeniem ze względu na istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego.
- Przykład 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię negatywną ze względu na istotne zniekształcenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Przykład 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię z zastrzeżeniem ze względu na brak możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie zagranicznej jednostki stowarzyszonej.
- Przykład 4: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające odmowę wyrażenia opinii ze względu na brak możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat pojedynczego elementu skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Przykład 5: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające odmowę wyrażenia opinii ze względu na brak możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat wielu elementów sprawozdania finansowego.

**Przykład 1 – Opinia z zastrzeżeniem ze względu na istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego**

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600<sup>1</sup> nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzane przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe z MSB 210<sup>2</sup>.
- Zapasy są zniekształcone. Zniekształcenie uznaje się za istotne, ale nie rozległe dla sprawozdania finansowego (tj. odpowiednia jest opinia z zastrzeżeniem).
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania, są te wymagane przez system prawny.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, a sprawa powodująca opinię z zastrzeżeniem na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego także wpływa na inne informacje.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym nie są tymi samymi, co osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo oprócz badania sprawozdania finansowego biegły rewident ponosi inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą przez przepisy prawa krajowego.

**SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

**Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego<sup>3</sup>****Opinia z zastrzeżeniem**

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC (“Spółka”), które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów,

<sup>1</sup> MSB 600 “Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) - uwagi szczególne”

<sup>2</sup> MSB 210 “Uzgadnianie warunków zlecenia badania”

<sup>3</sup> Podtytuł “Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.



sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości.

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

### **Podstawa opinii z zastrzeżeniem**

Zapasy Spółki są ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w kwocie xxx. Kierownik jednostki nie ujął zapasów w kwocie niższej spośród kosztu historycznego i wartości netto możliwej do uzyskania, lecz zostały one ujęte wyłącznie w koszcie historycznym, co stanowi odstępstwo od MSSF. Dokumentacja Spółki wskazuje, że gdyby kierownik jednostki wycenił zapasy w kwocie niższej spośród kosztu historycznego i wartości netto możliwej do uzyskania, należałoby ująć kwotę xxx w celu doprowadzenia wyceny zapasów do ich wartości netto możliwej do uzyskania. Konsekwentnie, koszt własny sprzedaży zwiększyłby się o xxx, a podatek dochodowy, zysk netto i kapitał własny zmniejszyłyby się, odpowiednio, o xxx, xxx i xxx.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania „*Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego*”. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które mają zastosowanie dla naszego badania sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii z zastrzeżeniem.

### **Kluczowe sprawy badania**

Kluczowe sprawy badania to sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz przy formułowaniu naszej opinii na jego temat i nie wyrażamy osobnej opinii na temat tych spraw. Dodatkowo oprócz sprawy opisanej w sekcji „*Podstawa opinii z zastrzeżeniem*” ustaliliśmy sprawy opisane poniżej jako kluczowe sprawy badania, które powinny być przedstawione w naszym sprawozdaniu.

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

### **Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe<sup>4</sup>**

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

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

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

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

**Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

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

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

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

*[Adres biegłego rewidenta]*

*[Data]*

Przykład 2 – Opinia negatywna ze względu na istotne zniekształcenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki z jednostkami zależnymi (tj. MSB 600 ma zastosowanie).
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzane przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za skonsolidowane sprawozdanie finansowe z MSB 210.
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone ze względu na nieskonsolidowanie jednostki zależnej. Istotne zniekształcenie uznaje się za rozległe dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Skutki zniekształcenia w odniesieniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie zostały ustalone, ponieważ nie było to wykonalne (tj. odpowiednia jest opinia negatywna).
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania są te wymagane przez system prawny.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- MSB 701 ma zastosowanie, jednakże biegły rewident ustalił, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania inne niż sprawa opisana w sekcji „Podstawa opinii negatywnej”.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, a sprawa powodująca opinię negatywną na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego także wpływa na inne informacje.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym nie są tymi samymi, co osoby odpowiedzialne za sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo oprócz badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego biegły rewident ponosi inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą przez przepisy prawa krajowego.

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

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

### Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego<sup>5</sup>

#### Opinia negatywna

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

Naszym zdaniem, ze względu na znaczenie sprawy omówionej w sekcji naszego sprawozdania „*Podstawa opinii negatywnej*”, załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie (lub *nie przedstawia rzetelny i jasny obrazu*) skonsolidowanej sytuacji finansowej Grupy na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej skonsolidowany wynik finansowy i skonsolidowane przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

#### Podstawa opinii negatywnej

Jak wyjaśniono w nocie X, Grupa nie skonsolidowała jednostki zależnej spółki XYZ, którą Grupa nabyła w 20X1 roku, ponieważ nie była jeszcze w stanie ustalić wartości godziwych pewnych istotnych aktywów i zobowiązań jednostki zależnej na dzień nabycia. Ta inwestycja jest więc ujęta według ceny nabycia. Zgodnie z MSSF spółka powinna skonsolidować tę jednostkę zależną i ująć nabycie na podstawie kwot prowizorycznych. Gdyby spółka XYZ została skonsolidowana, wpłynęłoby to istotnie na wiele elementów w załączonym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Skutki nieskonsolidowania dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie zostały ustalone.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania „*Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*”. Jesteśmy niezależni od Grupy zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii negatywnej.

#### Kluczowe sprawy badania

Z wyjątkiem sprawy opisanej w sekcji „*Podstawa opinii negatywnej*”, ustaliliśmy, że nie występują żadne inne kluczowe sprawy badania do przedstawienia w naszym sprawozdaniu.

---

<sup>5</sup> Podtytuł „Sprawozdanie na temat badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

**Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za skonsolidowane sprawozdanie finansowe<sup>6</sup>**

*[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]*

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

*[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]*

**Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

*[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]*

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

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

*[Adres biegłego rewidenta]*

*[Data]*

---

<sup>6</sup> Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

Przykład 3 – Opinia z zastrzeżeniem ze względu na brak możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie zagranicznej jednostki stowarzyszonej

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki z jednostkami zależnymi (tj. standard MSB 600 ma zastosowanie).
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzane przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za skonsolidowane sprawozdanie finansowe w MSB 210.
- Biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie inwestycji w zagraniczną jednostkę stowarzyszoną. Możliwy wpływ braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania jest uważany za istotny, ale nie rozległy w odniesieniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. odpowiednia jest opinia z zastrzeżeniem).
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania są te wymagane przez system prawny.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Kluczowe sprawy badania zostały przedstawione zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, a sprawa powodująca opinię z zastrzeżeniem na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego także wpływa na inne informacje.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym nie są tymi samymi, co osoby odpowiedzialne za sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo oprócz badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego biegły rewident ponosi inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą przez przepisy prawa krajowego.

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

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

### Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego<sup>7</sup>

#### Opinia z zastrzeżeniem

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

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

#### Podstawa opinii z zastrzeżeniem

Inwestycja Grupy w spółkę XYZ, zagraniczną spółkę stowarzyszoną, nabytą w trakcie roku i ujętą w księgach rachunkowych metodą praw własności, została ujęta w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. w kwocie xxx, a udział ABC w zysku netto XYZ jest zawarty w dochodach ABC za rok zakończony w tym dniu w kwocie xxx. Nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat wartości bilansowej inwestycji ABC w XYZ na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz udziału ABC w zysku netto XYZ za rok, ponieważ odmówiono nam dostępu do informacji finansowych, do kierownika jednostki oraz biegłych rewidentów XYZ. W konsekwencji nie byliśmy w stanie ustalić, czy jakiegokolwiek korekty do powyższych kwot byłyby konieczne.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania „*Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*”. Jesteśmy niezależni od Grupy zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii z zastrzeżeniem.

#### Kluczowe sprawy badania

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

---

<sup>7</sup> Podtytuł „Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

Dodatkowo oprócz sprawy opisanej w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem” ustaliliśmy sprawy opisane poniżej jako kluczowe sprawy badania, które powinny być przedstawione w naszym sprawozdaniu.

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

**Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za skonsolidowane sprawozdanie finansowe<sup>8</sup>**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]

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

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]

**Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]

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

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

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

---

<sup>8</sup> Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.



Przykład 4 – Odmowa wyrażenia opinii ze względu na brak możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie pojedynczego elementu skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki z jednostkami zależnymi (tj. MSB 600 ma zastosowanie).
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzane przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za skonsolidowane sprawozdanie finansowe w MSB 210.
- Biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat pojedynczego elementu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. To jest, biegły rewident nie był także w stanie uzyskać dowodów badania na temat informacji finansowych dotyczących inwestycji we wspólne przedsięwzięcie, które stanowi ponad 90% aktywów netto jednostki. Możliwy wpływ tego braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania jest uważany zarówno za istotny, jak i rozległy w odniesieniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. odpowiednia jest odmowa wyrażenia opinii).
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania są te wymagane przez system prawny.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym nie są tymi samymi, co osoby odpowiedzialne za sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Wymagana jest bardziej ograniczona sekcja opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta.
- Dodatkowo oprócz badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego biegły rewident ponosi inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą przez przepisy prawa krajowego.

## **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

### **Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego<sup>9</sup>**

#### **Odmowa wyrażenia opinii**

Zostaliśmy zaangażowani do przeprowadzenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego spółki ABC i jej jednostek zależnych (“Grupa”), które zawiera skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej

<sup>9</sup> Podtytuł “Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości.

Nie wyrażamy opinii na temat załączonego skonsolidowanego sprawozdania finansowego Grupy. Ze względu na znaczenie sprawy opisanej w sekcji naszego sprawozdania „Podstawa odmowy wyrażenia opinii”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły one podstawę dla opinii z badania na temat tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

### **Podstawa odmowy wyrażenia opinii**

Inwestycja Grupy w jej wspólne przedsięwzięcie, spółkę XYZ, jest ujęta w kwocie xxx w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej Grupy, co stanowi ponad 90% aktywów netto Grupy na 31 grudnia 20X1 r. Nie zezwolono nam na dostęp do kierownika jednostki i biegłych rewidentów spółki XYZ, w tym do dokumentacji biegłego rewidenta z badania spółki XYZ. W wyniku tego nie byliśmy w stanie ustalić, czy jakiegokolwiek korekty byłyby konieczne w odniesieniu do proporcjonalnego udziału Grupy w aktywach spółki XYZ, które wspólnie kontroluje, jej proporcjonalnego udziału w zobowiązaniach spółki XYZ, za które jest wspólnie odpowiedzialna, jej proporcjonalnego udziału w przychodach i kosztach spółki XYZ za rok, oraz elementów tworzących skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym oraz skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych.

### **Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za skonsolidowane sprawozdanie finansowe<sup>10</sup>**

*[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]*

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

Jesteśmy odpowiedzialni za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego Grupy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże, ze względu na sprawę opisaną w sekcji naszego sprawozdania „Podstawa odmowy wyrażenia opinii”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły one podstawę dla opinii z badania na temat tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Jesteśmy niezależni od Grupy zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami.

### **Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

*[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]*

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

*[Adres biegłego rewidenta]*

*[Data]*

---

<sup>10</sup> Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

Przykład 5 – Odmowa wyrażenia opinii ze względu na brak możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat wielu elementów sprawozdania finansowego

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600 nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzane przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe w MSB 210.
- Biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat wielu elementów sprawozdania finansowego, to jest biegły rewident nie był w stanie uzyskać dowodów badania na temat zapasów i należności jednostki. Możliwy wpływ tego braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania jest uważany zarówno za istotny, jak i rozległy w odniesieniu do sprawozdania finansowego.
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania są te wymagane przez system prawny.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym nie są tymi samymi, co osoby odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdania finansowego.
- Wymagana jest bardziej ograniczona sekcja opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta.
- Dodatkowo oprócz badania sprawozdania finansowego biegły rewident ponosi inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą według przepisów prawa krajowego.

## SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

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

### Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego<sup>11</sup>

#### Odmowa wyrażenia opinii

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

<sup>11</sup> Podtytuł “Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

Nie wyrażamy opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego Spółki. Ze względu na znaczenie spraw opisanych w sekcji naszego sprawozdania „*Podstawa odmowy wyrażenia opinii*”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły one podstawę dla opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego.

### **Podstawa odmowy wyrażenia opinii**

Zostaliśmy powołani na biegłych rewidentów Spółki po dniu 31 grudnia 20X1 r., a przez to nie obserwowaliśmy spisu z natury zapasów na początek i koniec roku. Nie mogliśmy, stosując alternatywne metody upewnić się co do ilości zapasów na dzień 31 grudnia 20X0 r. i 20X1 r., które są ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w kwotach, odpowiednio, xxx i xxx. Dodatkowo wprowadzenie nowego skomputeryzowanego systemu dla należności we wrześniu 20X1 r. spowodowało wiele błędów w należnościach. Na dzień naszego sprawozdania kierownik jednostki był nadal w trakcie korygowania słabości systemu i korygowania błędów. Nie byliśmy w stanie potwierdzić lub zweryfikować alternatywnymi metodami należności ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w łącznej kwocie xxx na dzień 31 grudnia 20X1 r. W wyniku powyższych spraw nie byliśmy w stanie ustalić, czy jakiegokolwiek korekty można byłoby uznać za konieczne w odniesieniu do ujętych i nieujętych zapasów i należności oraz elementów składających się na sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdanie z przepływów pieniężnych.

### **Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe<sup>12</sup>**

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

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

Jesteśmy odpowiedzialni za przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego Spółki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże, ze względu na sprawy opisane w sekcji naszego sprawozdania „*Podstawa odmowy wyrażenia opinii*”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły one podstawę dla opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego.

Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania sprawozdania finansowego w *[system prawny]*, a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami.

### **Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych**

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

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

*[Adres biegłego rewidenta]*

*[Data]*

---

<sup>12</sup> Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 roku w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lutym 2018 roku, i jest powielany za pozwoleniem IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 705 (zmienionego) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Zatwierdzonym tekstem całego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 705 (zmienionego) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 705 (zmienionego) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* w języku angielskim © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 705 (zmienionego) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 705 (Revised) *Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3.