

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 705

### Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta

#### WAŻNE ZMIANY

Cyklem ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwa uwagę na **zmiany** w Krajowych Standardach Rewizji Finansowej.

Zmiany polegają na zaimplementowaniu jako standardów krajowych, szeregu międzynarodowych standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

#### CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r. poz. 1000), biegły rewident świadcząc usługi rewizji finansowej jest zobowiązany między innymi przestrzegać standardów rewizji finansowej. Przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Dostosowując prawo krajowe do Dyrektywy Unii Europejskiej obligującej Kraje Członkowskie do implementacji międzynarodowych standardów rewizji finansowej, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr [2783/52/2015](#) z dnia 10 lutego 2015 r. wprowadziła **jako krajowe standardy rewizji finansowej**:

- Międzynarodowe Standardy Badania (MSB),
- Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP),
- Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji (MSUA),

wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants, IFAC).

1 kwietnia 2015 r. Komisja Nadzoru Audytowego **zatwierdziła** powyższą uchwałę.

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 705

### OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują najpóźniej do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się:

- 31 grudnia 2016 r. i później – jeśli podmiot uprawniony świadczy usługi jednostkom zainteresowania publicznego,
- 31 grudnia 2017 r. i później – jeśli podmiot uprawniony nie świadczy usług jednostkom zainteresowania publicznego.

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują również w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych, których wykonywanie zostało rozpoczęte dnia 1 stycznia 2017 r. i później.

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

- równoczesnego stosowania uchwały Nr [2784/52/2015](#) KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (tj. o [Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1](#) – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, MSKJ 1), oraz
- po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia wcześniejszego stosowania nowych standardów.

Warunkiem niezbędnym do stwierdzenia o stosowaniu Krajowych Standardów Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania jest wdrożenie i stosowanie [MSKJ 1](#).

### CZEGO STANDARD DOTYCZY?

[KSRF 705](#) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za wydanie odpowiedniego sprawozdania w przypadku, gdy formułując opinię zgodnie z [MSB 700](#) (porównaj [ALERT nr 29](#)), konieczne jest **zmodyfikowanie opinii** biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych.

Wskazuje się, że standard ten należy odczytywać w kontekście [MSB 200](#) „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 705

### JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- rozległy (wpływ zniekształceń),
- opinia zmodyfikowana.

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Standard wskazuje, że wyrażenie **zmodyfikowanej opinii** o sprawozdaniu finansowym, jest niezbędne, gdy biegły rewident:

- (a) stwierdzi, na podstawie uzyskanych dowodów badania, **że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenie** lub
- (b) **nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania**, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.

„Zniekształcenie” jest zdefiniowane w [MSB 450](#) (porównaj [ALERT nr 14](#)). **Istotne zniekształcenie** może powstać w związku z:

- odpowiedniością wybranych zasad (polityki) rachunkowości,
- stosowaniem wybranych zasad (polityki) rachunkowości,
- odpowiedniością lub wystarczalnością ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Standard podaje przykłady sytuacji, w których mogą powstać istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego.

Niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania (określana także jako **ograniczenie zakresu badania**) może wynikać z:

- okoliczności znajdujących się poza kontrolą jednostki,
- okoliczności dotyczących rodzaju lub rozkładu w czasie procedur przeprowadzanych przez biegłego rewidenta lub
- ograniczeń nałożonych przez kierownictwo.

Standard podaje przykłady okoliczności, w których dochodzi do ograniczenia zakresu badania. Ponadto standard wskazuje jakie są konsekwencje niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na skutek ograniczeń nałożonych przez kierownictwo po przyjęciu zlecenia przez biegłego rewidenta.

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 705

CO JEST ISTOTĄ  
STANDARDU?  
(CD.)

Standard określa trzy rodzaje opinii zmodyfikowanych:

- 1) opinia z zastrzeżeniem,
- 2) opinia negatywna,
- 3) odstępnie od wyrażenia opinii.

Decyzja o tym, który rodzaj opinii zmodyfikowanej jest odpowiedni, zależy od:

- **charakteru sprawy** uzasadniającej modyfikację oraz
- **osądu** biegłego rewidenta **na temat rozległości faktycznego lub potencjalnego wpływu danej sprawy** na sprawozdania finansowe.

**Rozległy wpływ na sprawozdania finansowe** to wpływ, który:

- a) nie ogranicza się do określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego,
- b) jeśli się ogranicza, to dotyczy lub mógłby dotyczyć znaczącej części sprawozdania finansowego lub
- c) jeśli dotyczy ujawnienia informacji, to jest kluczowy dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników.

Poniższa tabela ilustruje związki pomiędzy charakterem sprawy, rozległością jej wpływu lub potencjalnego wpływu oraz rodzajem wydanej opinii.

Charakter sprawy powodującej modyfikację	Osąd dotyczący rozległości wpływu lub potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe	
	<b>Wpływ istotny, ale nie rozległy</b>	<b>Wpływ istotny i rozległy</b>
<b>Sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenie</b>	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
<b>Niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania</b>	Opinia z zastrzeżeniem	Odstąpienie od wyrażenia opinii

Standard przedstawia przykłady okoliczności dotyczących sprawozdawczości, które nie są sprzeczne z wyrażeniem opinii negatywnej lub odstępnie od wyrażenia opinii.

Jeżeli biegły rewident zamierza zmodyfikować opinię, informuje o tym osoby sprawujące nadzór podając okoliczności, które doprowadziły do zamiaru modyfikacji opinii oraz proponowane sformułowania modyfikacji.

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 705

CO JEST ISTOTĄ  
STANDARDU?  
(CD.)

## Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta

**Paragraf uzasadniający modyfikację opinii**

Poza określonymi elementami, których wymaga [MSB 700](#) (porównaj [ALERT nr 29](#)), w sprawozdaniu biegłego rewidenta jest zamieszczany **paragraf opisujący okoliczności, które spowodowały modyfikację**. Ten paragraf zamieszcza się tuż przed paragrafem opiniującym i **opatruje odpowiednim nagłówkiem** „Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem”, „Uzasadnienie opinii negatywnej” lub „Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii”.

Jeżeli modyfikacja opinii spowodowana jest istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego i zniekształcenie to:

(•) dotyczy **określonych kwot** w sprawozdaniu finansowym (w tym ujawnień ilościowych), do tego paragrafu włącza się opis oraz wyraża liczbowo skutki finansowe zniekształcenia, chyba, że nie jest to wykonalne w praktyce i wówczas informuje się o tym w paragrafie uzasadniającym modyfikację;

(•) dotyczy **ujawnień stanowiących opisowe informacje**, w tym paragrafie zamieszcza się wyjaśnienie sposobu zniekształcenia ujawnienia;

(•) polega na **nieujawnieniu informacji wymagających ujawnienia**:

- (a) fakt nieujawnienia informacji omawia się z osobami sprawującymi nadzór,
- (b) w tym paragrafie opisuje się rodzaj pominiętych informacji oraz
- (c) zamieszcza się - o ile nie zabrania tego prawo lub regulacja - pominięte ujawnienia, jeżeli jest to wykonalne a biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące pominiętych informacji.

Jeżeli modyfikacja opinii spowodowana jest niemożnością uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, to w tym paragrafie należy podać przyczyny, dla których uzyskanie dowodów badania nie było możliwe.

**Paragraf opiniujący**

Jeżeli biegły rewident modyfikuje opinię, paragraf opiniujący **tytułuje odpowiednio**: „Opinia z zastrzeżeniem”, „Opinia negatywna” lub „Odstąpienie od wyrażenia opinii”.

Ad. 1) **OPINIA Z ZASTRZEŻENIEM** jest wyrażana, gdy biegły rewident:

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

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 705

CO JEST ISTOTĄ  
STANDARDU?  
(CD.)

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

Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta

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

*Paragraf uzasadniający modyfikację opinii* nosi nazwę „**Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem**”. *Paragraf opiniujący* nosi nazwę „**Opinia z zastrzeżeniem**”.

Standard zawiera szczegółowe wskazówki, jak na treść sprawozdania biegłego rewidenta wpływa wyrażenie opinii zmodyfikowanej **z uwagi na istotne zniekształcenie** sprawozdań finansowych lub **z uwagi na niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania**.

Ad. 2) **OPINIA NEGATYWNA** jest wyrażana, gdy biegły rewident **po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania** stwierdzi, że **zniekształcenia sprawozdań finansowych - pojedynczo lub łącznie - są zarówno istotne, jak i rozległe**.

Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta

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

Standard zawiera szczegółowe wskazówki, jak na treść sprawozdania biegłego rewidenta wpływa wyrażenie opinii negatywnej.

Ad. 3) **ODSTĄPIENIE OD WYRAŻENIA OPINII**

ma miejsce w sytuacji, gdy biegły rewident **nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania**, na których mógłby oprzeć opinię, **oraz stwierdza, że potencjalny wpływ** na sprawozdanie finansowe **niewykrytych zniekształceń**, o ile występują, **mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy**. Standard wskazuje, że z taką sytuacją mamy do czynienia w niezwykle rzadkich okolicznościach zbiegu wielu niepewności.

Standard zawiera szczegółowe wskazówki, jak na treść sprawozdania biegłego rewidenta wpływa odstępianie od wyrażenia opinii.

### Krajowy Standard Rewizji Finansowej 705

#### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Załącznik do [MSB 705](#) zawiera przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierających opinię zmodyfikowaną.

Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierających opinię zmodyfikowaną, dostosowanych do wymogów polskiego prawa, znajdują się pod adresem <https://www.kibr.org.pl/pl/prawo#krajowe-standardy-rewizji-finansowej>.

#### GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest na stronie internetowej KIBR pod adresem:  
<https://www.kibr.org.pl/assets/file/489,KRBR-uchwala-2783-52-2015-KSRF-705.pdf>

#### CO BYŁO POPZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas uregulowana przez [Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1](#), w szczególności w rozdziale X „Opinia”.

Zakres regulacji wskazanych w KSRF 1 był węższy niż w omawianym standardzie.

#### UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje wybrane aspekty nowych standardów. Alert nie może być traktowany jako substytut zapoznania się z mającymi zastosowanie standardami i regulacjami prawnymi wiążącymi biegłego rewidenta oraz podmiot uprawniony do badania.