

Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego według międzynarodowych standardów badania

W latach ubiegłych przy badaniu sprawozdań finansowych posługiwano się w Polsce nazewnictwem „Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej” (MSRF). Aktualnie przy badaniu sprawozdań finansowych w Polsce stosować będziemy nazwę „Międzynarodowe Standardy Badania” (MSB) wprowadzoną postanowieniami Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Dyrektywą tą dokonano zmiany brzmienia **art. 26 dyrektywy 2006/43/WE**.

Aktualne brzmienie tego artykułu stanowi, że państwa członkowskie (UE) wymagają od biegłych rewidentów i firm audytorskich prowadzenia badań ustawowych zgodnie z **międzynarodowymi standardami badania przyjętymi przez Komisję Europejską**. I dalej, że międzynarodowe standardy badania oznaczają Międzynarodowe Standardy Badania (MSB), Międzynarodowy Standard Jakości (ISQC 1) oraz inne powiązane standardy wydane przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) za pośrednictwem Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB).

Oznacza to, że przez Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) rozumieć będziemy Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (MSRF) przyjęte w określonym trybie przez Komisję Europejską

Uwzględniając powyższe, w rozdziale poniższym stosować będziemy na przemian nazewnictwo Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej jako równoznaczne z Międzynarodowymi Standardami Badania.

Wydawane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) standardy i wskazówki obejmują:

- międzynarodowe standardy rewizji finansowej, które należy stosować do badania historycznych informacji finansowych, opatrzone nazwą **międzynarodowe standardy rewizji finansowej** i skrótem MSRF oraz zarezerwowano dla nich numery od 100 do 999;
- międzynarodowe standardy usług przeglądu, regulujące zasady przeglądu historycznych informacji finansowych opatrzone nazwą **międzynarodowe standardy usług przeglądu** i skrótem MSUP oraz zarezerwowano dla nich numery od 2000 do 2699;
- międzynarodowe standardy usług atestacyjnych, które należy stosować przy wykonywaniu innych usług atestacyjnych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, opatrzone nazwą **międzynarodowe standardy usług atestacyjnych** i skrótem MSUA oraz zarezerwowano dla nich numery od 3000 do 3699;
- międzynarodowe standardy usług pokrewnych, które należy stosować do procedur kompilacji informacji finansowych oraz zleceń, których przedmiotem są tzw. uzgodnione procedury dotyczące informacji finansowych i do innych usług pokrewnych określonych przez IAASB, opatrzone nazwą **międzynarodowe standardy usług pokrewnych** i skrótem MSUPo oraz zarezerwowano dla nich numery od 4000 do 4699.

MSRF, MSUP, MSUA, MSUPo (skrót w języku angielskim: *ISAs, ISREs, ISAEs, ISRSs*) określa się łącznie mianem standardów wykonywania usług **IAASB**.

1. Zakres i cel Międzynarodowych Standardów Badania

Do badania sprawozdań finansowych powinny być stosowane wymienione niżej międzynarodowe standardy:

MSKJ 1 Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych (Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1 należy stosować do wszystkich usług wykonywanych zgodnie ze standardami wykonywania usług JAASB).

Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej

Nr MSRF /MSB	Cel MSRF/MSB
MSRF 200 Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej	Uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdań finansowych i przekazanie stosownie do wymogów MSRF informacji zgodnych z ustaleniami biegłego rewidenta.
MSRF 210 Uzgodnienie warunków zlecenia badania	Celem biegłego rewidenta jest przyjęcie lub kontynuacja zlecenia badania tylko wtedy, gdy zasady, na podstawie których zlecenie badania będzie wykonane, zostały uzgodnione poprzez: a) ustalenie, czy istnieją wstępne warunki badania oraz b) potwierdzenie, że pomiędzy biegłym rewidentem a kierownictwem oraz tam, gdzie to odpowiednie – osobami sprawującymi nadzór istnieje wzajemne zrozumienie co do warunków zlecenia badania.
MSRF 220 Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych	Wdrożenie procedur kontroli jakości na poziomie zlecenia badania, które dostarczą biegłemu rewidentowi wystarczającą pewność że: a) badanie spełnia zawodowe standardy oraz obowiązujące wymogi prawne i regulacyjne oraz b) sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie do okoliczności.
MSRF 230 Dokumentacja badania	Celem biegłego rewidenta jest sporządzenie dokumentacji, która zawiera: a) wystarczające i odpowiednie zapisy uzasadniające sprawozdanie biegłego rewidenta oraz b) dowody na to, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSRF oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

Nr MSRF /MSB	Cel MSRF/MSB
MSRF 240 Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw	a) zidentyfikowanie oraz ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem, b) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, poprzez zaprojektowanie i zastosowanie właściwej reakcji oraz c) właściwa reakcja na wykryte lub domniemane oszustwo zidentyfikowane podczas badania.
MSRF 250 Uwzględnienie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych	a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania tych praw i regulacji, które ogólnie uznaje się za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych, b) przeprowadzenie określonych procedur badania niezbędnych w rozpoznaniu przypadków naruszenia innych praw i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe oraz c) właściwa reakcja na rozpoznane podczas badania przypadki naruszenia lub podejrzenia naruszenia prawa i regulacji.
MSRF 260 Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór	a) komunikowanie się w sposób jasny z osobami sprawującymi nadzór w sprawach związanych z odpowiedzialnością biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych, jak również przeglądem zaplanowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania, b) uzyskanie od osób sprawujących nadzór informacji ważnych dla badania, c) przekazanie osobom sprawującym nadzór bez zwłoki wynikających z badania spostrzeżeń, które są znaczące i odpowiednie z uwagi na odpowiedzialność tych osób za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej oraz d) promowanie skutecznego dwustronnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór.
MSRF 265 Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej	Odpowiednie informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabości kontroli wewnętrznej, którą biegły rewident rozpoznał podczas badania i która, zgodnie z jego zawodowym osądem, ma na tyle duże znaczenie, że zasługuje na poświęcenie jej uwagi.
MSRF 300 Planowanie badania sprawozdań finansowych	Celem biegłego rewidenta jest takie zaplanowanie badania, aby badanie zostało przeprowadzone w sposób efektywny.
MSRF 315 Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia	Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy powstało ono na skutek oszustwa lub błędu na poziomie sprawozdań finansowych i stwierdzeń, dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr MSRF /MSB	Cel MSRF/MSB
MSRF 320 Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania	Celem biegłego rewidenta jest odpowiednie zastosowanie koncepcji istotności przy planowaniu i przeprowadzaniu badania.
MSRF 330 Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka	Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.
MSRF 402 Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej	Celem biegłego rewidenta jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej jest: a) poznanie istoty i znaczenia usług organizacji usługowej oraz ich wpływu na mającą znaczenie dla badania kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej w zakresie wystarczającym do rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oraz b) zaprojektowanie oraz przeprowadzenie procedur badania będących odpowiedzią na to ryzyko.
MSRF 450 Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania	Ocena: a) wpływu rozpoznanych zniekształceń na badanie oraz b) wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeśli takie występują, na sprawozdania finansowe.
MSRF 500 Dowody badania	Celem biegłego rewidenta jest zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania w sposób, który zapewni uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, umożliwiających sformułowanie racjonalnych wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta.
MSRF 501 Dowody badania. Rozważanie szczególne dotyczące wybranych zagadnień	Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących: a) istnienia i stanu zapasów, b) kompletności ujęcia sporów prawnych i roszczeń wobec jednostki oraz c) prezentacji i ujawniania informacji o segmentach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
MSRF 505 Potwierdzenia zewnętrzne	Celem biegłego rewidenta w związku ze stosowaniem procedur potwierdzeń zewnętrznych jest zaprojektowanie i przeprowadzenie takich procedur, które doprowadzą do uzyskania przydatnych i wiarygodnych dowodów badania.
MSRF 510 Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe	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

Nr MSRF /MSB	Cel MSRF/MSB
	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.
MSRF 520 Procedury analityczne	a) uzyskanie odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania przy zastosowaniu analitycznych procedur wiarygodności oraz b) zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur analitycznych na zakończenie badania, gdy formuluje on ogólny wniosek czy sprawozdania finansowe są zgodne z jego wiedzą o jednostce.
MSRF 530 Badanie wyrwykowe (próbkiowanie)	Celem biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania wyrwykowego (próbkiowania) jest dostarczenie uzasadnionej podstawy dla sformułowania wniosków na temat populacji, z której została pobrana próbka.
MSRF 540 Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień	Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie odpowiednich i wystarczających dowodów badania na temat tego, czy: a) wartości szacunkowe, w tym szacunki wartości godziwej, ujęte lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, są racjonalne oraz b) powiązane ujawnienia w sprawozdaniach finansowych są odpowiednie, do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
MSRF 550 Podmioty powiązane	a) zrozumienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi – niezależnie od wymogów dotyczących podmiotów powiązanych określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej – wystarczające do tego, aby: 1) rozpoznać czynniki ryzyka oszustwa, o ile występują, wynikające z powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi mające znaczenie dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz 2) stwierdzić, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy sprawozdania finansowe, w stopniu, w jakim odzwierciedlają te powiązania i transakcje: – zapewniają rzetelną prezentację (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub – nie wprowadzają w błąd (w myśl ramowych założeń zgodności), b) ponadto, o ile mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych, uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących, czy powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi zostały odpowiednio rozpoznane, ujęte i ujawnione w sprawozdaniach finansowych zgodnie z odpowiednimi założeniami.

Nr MSRF /MSB	Cel MSRF/MSB
MSRF 560 Późniejsze zdarzenia	a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na okoliczność, że zdarzenia następujące między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagają korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w nich, zostały w tych sprawozdaniach finansowych odpowiednio odzwierciedlone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz b) właściwa reakcja na fakty, o których biegły rewident dowiaduje się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, a które, gdyby były mu znane na ten dzień, mogłyby sprawić, że wprowadziłby zmiany do swego sprawozdania.
MSRF 570 Kontynuacja działalności	a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących na zasadność przyjęcia przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych, b) rozważenie, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istnieje istotna niepewność dotycząca zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz c) określenie wpływu na sprawozdanie biegłego rewidenta.
MSRF 580 Pisemne oświadczenia	a) uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, że są przekonane, iż wywiązały się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdań finansowych oraz kompletność informacji przekazanych biegłemu rewidentowi, b) wsparcie innych dowodów badania – dotyczących sprawozdań finansowych lub określonych stwierdzeń w nim zawartych – za pomocą pisemnych oświadczeń, jeżeli biegły rewident uzna to za konieczne lub wynika to z innych MSRF oraz c) właściwa reakcja na złożone przez kierownictwo oraz, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór, pisemne oświadczenia lub niezłożenia przez kierownictwo, lub gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór pisemnych oświadczeń, o które biegły rewident prosił.
MSRF 600 Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy – uwagi – szczególne)	a) ustalenie, czy podjąć się funkcji biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe grupy oraz b) występując w roli biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe grupy: – komunikowanie się w jasny sposób z biegłymi rewidentami części grupy co do zakresu i czasu przeprowadzenia prac związanych z informacjami finansowymi części grupy oraz w sprawie rezultatów tych prac oraz

Nr MSRF /MSB	Cel MSRF/MSB
	– uzyskanie dowodów badania informacji finansowych części grupy oraz procesu konsolidacyjnego wystarczających i odpowiednich do wyrażenia na ich podstawie opinii, czy sprawozdania finansowe grupy zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
MSRF 610 Korzystanie z wyników pracy audytorów wewnętrznych	a) ustalenie, czy i w jakim zakresie korzystać z określonych wyników pracy audytorów wewnętrznych oraz b) jeśli tak, to czy określone wyniki pracy audytorów wewnętrznych są odpowiednie do realizacji celów badania.
MSRF 620 Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego	a) ustalenie, czy należy skorzystać z pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta oraz b) w przypadku korzystania z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta – czy wyniki tej pracy odpowiadają celom biegłego rewidenta.
MSRF 700 Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych	a) formułowanie opinii o sprawozdaniach finansowych na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania oraz b) jasne wyrażenie tej opinii w pisemnym sprawozdaniu, które opisuje również podstawy, na jakiej opiera się opinia.
MSF 701 Komunikowanie kluczowych zagadnień badania w opinii i sprawozdaniu na temat sprawozdań finansowych	Standard określa wskazówki do umieszczenia w sprawozdaniu z badania informacji o kluczowych zagadnieniach, które wystąpiły podczas badania.
MSRF 705 Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta	Celem biegłego rewidenta jest jasne wyrażenie odpowiednio zmodyfikowanej opinii o sprawozdaniach finansowych, która jest niezbędna, gdy: a) biegły rewident stwierdzi, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdania finansowe jako całość zawierają istotne zniekształcenie lub b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia.
MSRF 706 Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta	Celem biegłego rewidenta, który wyraził opinię o sprawozdaniach finansowych, jest – jeżeli uzna to za konieczne – zwrócenie uwagi użytkowników, poprzez zamieszczenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta dodatkowych, zrozumiałych informacji, na: a) sprawę, która mimo, iż została odpowiednio zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniach finansowych, jest tak ważna, że ma podstawowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników lub b) inną sprawę, jeśli to odpowiednie, która ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.

Nr MSRF /MSB	Cel MSRF/MSB
MSRF 710 Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowego	a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy informacje porównawcze w sprawozdaniach finansowych zostały zaprezentowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami dotyczącymi informacji porównawczych, zawartymi w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej oraz b) sporządzenie sprawozdania biegłego rewidenta zgodnie z jego odpowiedzialnością sprawozdawczą.
MSRF 720 Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe	Celem biegłego rewidenta jest stosowna reakcja w przypadku, gdy dokumenty zawierające zbadane sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na ich temat obejmują inne informacje, które mogłyby podważyć wiarygodność obu tych sprawozdań.
MSRF 800 Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia	Odpowiednie podejście do szczególnych aspektów mających znaczenie dla: a) podjęcia się wykonania zlecenia, b) zaplanowania i przeprowadzenia zlecenia oraz c) formułowania opinii i sporządzania sprawozdania na temat sprawozdań finansowych.
MSRF 805 Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne	Odpowiednie podejście do szczególnych zagadnień mających znaczenie dla: a) podjęcia się wykonania zlecenia, b) zaplanowania i przeprowadzenia zlecenia oraz c) formułowania opinii i sporządzania sprawozdania na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego.
MSRF 810 Zlecenie sporządzenia sprawozdania na temat skróconych sprawozdań finansowych	Celem biegłego rewidenta jest: a) ustalenie, czy odpowiednie jest przyjęcie zlecenia sporządzenia sprawozdania na temat skróconych sprawozdań finansowych oraz b) jeżeli przyjęto zlecenie dotyczące sporządzenia sprawozdania na temat skróconych sprawozdań finansowych: – wyrażenie opinii o skróconych sprawozdaniach finansowych w oparciu o ocenę wniosków wyciągniętych na podstawie uzyskanych dowodów oraz wyraźne wyrażenie opinii za pomocą pisemnego sprawozdania, które także opisuje uzasadnienie tej opinii.

2. Formułowanie sprawozdania i opinii biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej według MSB

Międzynarodowe Standardy Badania przewidują nieco inną postać formułowania przez biegłego rewidenta sprawozdania i opinii o sprawozdaniu finansowym badanej jednostki gospodarczej, niż przewidują to dotychczas polskie przepisy o rachunkowości. Według tych standardów **biegły rewident formułuje opinię i sprawozdanie na temat badanego sprawozdania finansowego w postaci jednego (łącnego) dokumentu.**

Tego typu zasady zostaną wprowadzone generalnie w Polsce w 2018 roku.

Zasady formułowania tych opinii sprawozdania biegłego rewidenta określają:

- MSB 700 Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych,
- MSB 705 Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta,
- MSB 706 Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Przez stosowane w Międzynarodowych Standardach Badania sformułowanie „**sprawozdania finansowe**” (w liczbie mnogiej) rozumie się komplet sprawozdania finansowego jednostki gospodarczej obejmującego:

- bilans,
- rachunek wyników (rachunek zysków i strat),
- zestawienie zmian w kapitale własnym,
- sprawozdanie z przepływów pieniężnych oraz
- informacje dodatkowe.

W Polsce pod nazwą „sprawozdanie finansowe” rozumie się na ogół wszystkie wyżej wymienione części sprawozdania finansowego.

W odróżnieniu od przedstawionych wyżej zasad MSB (MSRF) dotyczących formułowania sprawozdania i opinii biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym jednostki gospodarczej – polskie przepisy o rachunkowości przewidywały dotychczas, że biegły rewident w wyniku przeprowadzonego badania przedstawia pisemną opinię wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z zastosowanymi zasadami (polityką) rachunkowości

oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki.

Ogólne zasady formułowania opinii i sprawozdania na temat sprawozdań finansowych i ich wzajemne powiązania według Międzynarodowych Standardów Badania przedstawiono na schemacie 3.

Schemat 3. Ogólne zasady formułowania opinii i sprawozdania na temat sprawozdań finansowych jednostek będących przedmiotem badania według MSB

MSB 700 Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych				
Sprawozdanie standardowe Opinia niezmodyfikowana	Zmiany w sprawozdaniu z badania			
Główne elementy: – tytuł – sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta – adresat – opis odpowiedzialności – opinia biegłego rewidenta – data sprawozdania – podpis biegłego rewidenta	Opinia niezmodyfikowana z dodatkową komunikacją MSB 700		Zmodyfikowana opinia biegłego rewidenta MSB 705	
	Paragraf objaśniający • opinia jest niezmodyfikowana • zwraca uwagę na niepewność ujawnioną w sprawozdaniu finansowym	Paragraf dotyczący innej spr. • opinia jest niezmodyfikowana • zwrócenie uwagi na niepewność poza sprawozdaniem finansowym	Brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania	Istotne zniekształcenia
MSB 260 Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór			Istotny lecz nie rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe – wyrażenie opinii z zastrzeżeniem (za wyjątkiem)	Istotny lecz nie rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe – wyrażenie opinii z zastrzeżeniem (za wyjątkiem)
MSB 265 Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej				
– List do zarządu – kwestie istotne zidentyfikowane zarówno podczas badania (np. wymagane korekty, niezgodność co do ujęcia w księgach) – Zidentyfikuj osoby sprawujące nadzór na etapie planowania badania			Jeśli biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii (wpływ zarówno istotny, jak i rozległy)	Jeśli wpływ jest bardzo znaczący (wpływ istotny, jak i rozległy)
MSB 265 wymaga, żeby specyficzne słabości w systemie kontroli wewnętrznej zdefiniowane podczas badania zostały zakomunikowane sprawującym nadzór i nie były przedmiotem ukrycia przez kierownictwo			Odstąpienie od wyrażenia opinii (nie wyraża opinii)	Opinia negatywna (sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu)

2.1. Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego zawierające opinię niezmodyfikowaną

AUDYTORZY Sp. z o.o.

05-422 Warszawa, ul. Iwańska 145, tel. 22-955.22.60 fax 22- 955.23.80
Koncesja nr 2200 Kapitał zakładowy 80 000 zł
Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy w Warszawie XV Wydział Gospodarczy
KRS 00000

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA dla ZGROMADZENIA WSPÓLNIKÓW I RADY NADZORCZEJ ALFA Sp. z o.o. w Warszawie, ul. Zamiejska 22

Sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych

Przeprowadziliśmy badanie załączonych sprawozdań finansowych ALFA Sp. z o.o., na które składa się bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 2014 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 kierownictwa za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację tych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania 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 kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych. Dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem lub błędem.

Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania i rzetelnej prezentacji przez jednostkę sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki.

Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych, jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdań finansowych.

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

Opinia

Naszym zdaniem sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach sytuację finansową spółki na dzień 31 grudnia 2014 roku oraz finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

Sprawozdanie z działalności Spółki jest kompletne w rozumieniu artykułu 49 ust. 2 ustawy o rachunkowości, a zawarte w nim informacje, pochodzące ze zbadanych sprawozdań finansowych, są z nimi zgodne.

Warszawa, dnia 21 kwietnia 2015 r.

Kluczowy biegły rewident

Nr w rej. KIBR 2200

Podpis

(Adres)

Audytorzy Sp. z o.o.

Podpis

2.2. Modyfikacja opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta

Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej nr 705 określa trzy rodzaje opinii zmodyfikowanych:

- a) opinia z zastrzeżeniem,
- b) opinia negatywna,
- c) odstąpienie od wyrażenia opinii.

Taki podział jest identyczny z wydawanymi opiniami w Polsce według nowych Krajowych Standardów Rewizji Finansowej opartych na Międzynarodowych Standardach Badania⁸ **Opinia z objaśnieniem nie stanowi modyfikacji opinii wg MSRF.**

Biegły rewident modyfikuje opinię, gdy:

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

Rodzaje modyfikacji opinii:

- 1) Jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenia:
 - a) ale wpływ na sprawozdanie finansowe jest istotny, lecz nie rozległy – to wydaje opinię z zastrzeżeniem,
 - b) lecz wpływ na sprawozdanie finansowe jest istotny i rozległy – to wydaje opinię negatywną.
- 2) Jeżeli istnieje niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania:
 - a) ale wpływ na sprawozdanie finansowe jest istotny, lecz nie rozległy – to wydaje opinię z zastrzeżeniem,
 - b) lecz wpływ na sprawozdanie finansowe jest istotny i rozległy, to znaczy sprawozdanie finansowe mogłoby wprowadzić w błąd – to odstępuje od wyrażenia opinii.

⁸ Patrz Uchwała Nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej.

Biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii, gdy:

- nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię oraz
- stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdania finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy.

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

Forma i treść sprawozdania biegłego rewidenta w przypadku modyfikacji opinii

Jeżeli biegły rewident modyfikuje opinię o sprawozdaniach finansowych, to poza określonymi elementami przedstawionymi w opinii bez zastrzeżeń (omówionych wyżej w punkcie 2.2.1), zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta paragraf opisujący okoliczności, które spowodowały modyfikację.

Biegły rewident zamieszcza ten paragraf w sprawozdaniu biegłego rewidenta tuż przed paragrafem opiniującym i opatruje go nagłówkiem „Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem”, „Uzasadnienie opinii negatywnej” lub „Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii”.

Poniżej przedstawiamy przykłady modyfikacji opinii określone w Międzynarodowym Standardzie Rewizji Finansowej nr 700 „Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych”.

Przykład 1. Opinia z zastrzeżeniem na skutek istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych w zakresie zapasów.

Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem

Zapasy jednostki są wykazane w bilansie w kwocie 11 540 tys. zł. Kierownictwo nie ustaliło zapasów w kwocie niższej spośród ceny nabycia i wartości netto możliwej do uzyskania, lecz wyłącznie w cenie nabycia, co stanowi odstępstwo od wymogów Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości

Finansowej. Z danych jednostki wynika, że gdyby Kierownictwo ustaliło zapasy w kwocie niższej pośród ceny nabycia i wartości netto możliwej do uzyskania, kwota 95 400 zł powinna być odpisana, aby obniżyć wartość zapasów do wartości netto możliwej do uzyskania. W związku z tym koszt własny sprzedaży powinien zostać podwyższony o kwotę 95,4 tys. zł, a podatek dochodowy, wynik netto i kapitał własny powinny być obniżone odpowiednio o kwotę 18 130 zł, 113 526 zł, 113 500 zł.

Opinia z zastrzeżeniem

Naszym zdaniem, z wyjątkiem skutku sprawy opisanej w „Uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem” sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację finansową Spółki ALFA Sp. z o.o. na dzień 31 grudnia 2014 roku, oraz finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Przykład 2. Opinia z zastrzeżeniem z powodu niemożności uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania (wpływ istotny, ale nie rozległy).

Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem

Inwestycja Spółki ALFA Sp. z o.o. w spółkę BETA SA będącą zagraniczną jednostką stowarzyszoną, którą nabyto w ciągu roku i rozliczono metodą praw własności, jest wykazana w bilansie w kwocie XXX na dzień 31 grudnia 2014 r., a udział Spółki ALFA w wyniku spółki BETA w kwocie YYY jest uwzględniony w dochodach Spółki ALFA za rok zakończony w tym dniu. Nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania wartości bilansowej inwestycji Spółki ALFA w spółkę BETA na dzień 31 grudnia 2014 r. oraz udziału w dochodach netto spółki BETA, ponieważ odmówiono nam dostępu do informacji finansowych, kierownictwa i biegłych rewidentów spółki BETA. Dlatego nie byliśmy w stanie ustalić, czy niezbędne byłyby korekty tych kwot.

Opinia z zastrzeżeniem

Naszym zdaniem, z wyjątkiem ewentualnych skutków sprawy opisanej w „Uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem” sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację finansową spółki ALFA Sp.

z o.o. na dzień 31 grudnia 2014 r. oraz finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Przykład 3. Opinia negatywna na skutek istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego nieobjęciem konsolidacją jednostki zależnej.

Uzasadnienie opinii negatywnej

Jak wyjaśniono w informacji dodatkowej WANTA SA, Spółka nie objęła konsolidacją sprawozdań finansowych jednostki zależnej AUTOMATYKA Sp. z o.o., którą nabyła w ciągu 2014 r., ponieważ nie była w stanie ustalić wartości godziwej niektórych istotnych aktywów i zobowiązań jednostki zależnej na dzień połączenia. W związku z tym inwestycję tę wykazano w cenie przejęcia. Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej jednostka zależna powinna być objęta konsolidacją, ponieważ jest kontrolowana przez Spółkę. Gdyby jednostka zależna AUTOMATYKA Sp. z o.o. została objęta konsolidacją, wpłynęłoby to znacząco na wiele elementów sprawozdań finansowych. Wpływ nieobjęcia konsolidacją sprawozdań finansowych jednostki zależnej na skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie został ustalony.

Opinia negatywna

Naszym zdaniem, ze względu na znaczenie sprawy opisanej w „Uzasadnieniu opinii negatywnej”, skonsolidowane sprawozdania finansowe nie przedstawiają rzetelnie sytuacji finansowej Spółki WANTA Sp. z o.o. i jej jednostek zależnych na dzień 31 grudnia 2014 r. oraz ich finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Przykład 4. Odstąpienie od wyrażenia opinii z powodu niemożności uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania o licznych elementach sprawozdania finansowego (zapasy i należności – wpływ istotny i rozległy)

Uzasadnienie odstąpienia od wyrażenia opinii

Nie zostaliśmy wyznaczeni jako biegli rewidenci spółki przed dniem 31 grudnia 2014 roku i dlatego nie obserwowaliśmy spisu z natury zapasów

przeprowadzonego na początek i koniec roku. Nie mogliśmy, stosując alternatywne sposoby, upewnić się co do wielkości zapasów na dzień 31 grudnia 2013 r. i 2014 r., które w bilansie są wykazane odpowiednio w kwocie 165 600 tys. zł i 195 800 tys. zł. Ponadto, wprowadzenie we wrześniu 2014 r. nowego skomputeryzowanego systemu ewidencji należności spowodowało powstanie wielu błędów w należnościach. Na dzień sporządzenia przez nas sprawozdania biegłego rewidenta kierownictwo nadal było w trakcie usuwania usterek systemu i korygowania błędów. Nie byliśmy w stanie, stosując alternatywne sposoby, potwierdzić lub zweryfikować na dzień 31 grudnia 2014 roku należności wykazanych w bilansie w łącznej kwocie 260 400 tys. zł. W konsekwencji tego nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne byłyby korekty ujętych lub nieujętych zapasów i należności oraz elementów składających się na rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych.

Odstąpienie od wyrażenia opinii

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

2.3. Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego zawierające opinię zmodyfikowaną na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego

AUDYTORZY Sp. z o.o.

05-422 Warszawa, ul. Iwańska 145, tel. 22-955.22.60 fax 22- 955.23.80

Koncesja nr 2200 Kapitał zakładowy 80 000 zł

Sąd Rej. dla m.st. Warszawy w Warszawie XV Wydział Gospodarczy

KRS 00000

SPRAWOZDANIE

NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

dla ZGROMADZENIA WSPÓLNIKÓW I RADY NADZORCZEJ

BETA Sp. z o.o.

w Warszawie, ul. Zachodnia 25

Sprawozdanie na temat skonsolidowanych sprawozdań finansowych

Przeprowadziliśmy badanie załączonych sprawozdań finansowych BETA Sp. z o.o. oraz jej jednostek zależnych, na które składa się skonsolidowany bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 2014 r., skonsolidowany 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 kierownictwa za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację tych skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za kontrolę wewnętrzną, którą Kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia skonsolidowanych sprawozdań finansowych niezawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

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

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

Badanie polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania kwot i ujawnień w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanych sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem lub błędem.

Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania i rzetelnej prezentacji przez jednostkę skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki.

Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdań finansowych.

Sądzimy, że uzyskane przez nas dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia **opinii negatywnej**.

Uzasadnienie opinii negatywnej

Jak wyjaśniono w informacji dodatkowej BETA Sp. z o.o., Spółka nie objęła konsolidacją sprawozdań finansowych jednostki zależnej WARTA Sp. z o.o. w Poznaniu, którą nabyła w ciągu 2014 r., ponieważ nie była jeszcze w stanie ustalić wartości godziwej niektórych istotnych aktywów i zobowiązań jednostki zależnej na dzień połączenia. W związku z tym inwestycję tę wykazano w cenie przejęcia. Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej jednostka zależna powinna zostać objęta konsolidacją, ponieważ jest kontrolowana przez Spółkę. Gdyby jednostka zależna WARTA Sp. z o.o. została objęta konsolidacją, wpłynęłoby to znacząco na wiele elementów sprawozdań finansowych. Wpływ nieobjęcia konsolidacją sprawozdań finansowych jednostki zależnej na skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie został ustalony.

O p i n i a negatywna

Naszym zdaniem, ze względu na znaczenie sprawy opisanej w „Uzasadnieniu opinii negatywnej”, skonsolidowane sprawozdania finansowe nie przekazują rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji finansowej spółki BETA i jej jednostek zależnych na dzień 31 grudnia 2014 roku oraz ich finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

Sprawozdanie z działalności Spółki jest kompletne w rozumieniu artykułu 49 ust. 2 ustawy o rachunkowości, lecz zawarte w nim informacje dotyczące finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych nie przedstawiają rzetelnego i jasnego ich obrazu.

Warszawa, dnia 21 kwietnia 2015 r.

Kluczowy biegły rewident
Nr w rej. KIBR 2200
Podpis

Audytorzy Sp. z o.o.
Podpis
(Adres)

Źródło: Międzynarodowy Standard Badania 705 – Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta

Uwzględniając ogólne zasady sporządzania przez biegłych rewidentów „sprawozdania z badania sprawozdań finansowych przedsiębiorstw” przedstawione wyżej, prezentujemy ogólny wzór takiego sprawozdania, które może być zastosowane w warunkach polskich już do badania sprawozdania finansowego określonych jednostek gospodarczych według stanu bilansowego na dzień 31 grudnia 2016 roku.

AUDYTORZY Sp. z o.o.

05-422 Warszawa, ul. Iwańska 145, tel. 22-955.22.60 fax 22- 955.23.80

www.audyt.pl

Koncesja nr 2200 Kapitał zakładowy 80.000 zł

Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy w Warszawie XV Wydział Gospodarczy

KRS 00000

**SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA
Z BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

ABC Sp. z o.o.

w Poznaniu, ul. Szeroka 35

Przeprowadziliśmy badanie załączonego **rocznego sprawozdania finansowego za 2016 rok ABC Sp. z o.o.** z siedzibą w Poznaniu, ul. Szeroka 35, na które składają się:

- wprowadzenie do sprawozdania finansowego,
- bilans sporządzony na dzień 31.12.2016 r.
- rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym i rachunek przepływów pieniężnych za rok obrotowy od 1 stycznia do 31 grudnia 2016 roku oraz
- dodatkowe informacje i objaśnienia.

Odpowiedzialność kierownictwa

Za sporządzenie zgodnego z obowiązującymi przepisami sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności, a także za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, odpowiedzialny jest Zarząd Spółki.

Zarząd Spółki oraz członkowie Rady Nadzorczej są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności spełniały wymagania przewidziane w Ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047), zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Naszym zadaniem było zbadanie i wyrażenie opinii o zgodności tego sprawozdania finansowego z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką)

rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia ono, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy Spółki oraz o prawidłowości ksiąg rachunkowych stanowiących podstawę jego sporządzenia.

Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z krajowymi standardami rewizji finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania IAASB. Standardy te wymagają przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać wystarczającą pewność, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnego zniekształcenia.

Badanie polegało na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania, kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem. Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania i rzetelnej prezentacji przez jednostkę sprawozdania finansowego, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej Spółki. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych, prawidłowości ksiąg rachunkowych stanowiących podstawę sporządzenia zbadanego sprawozdania finansowego, jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego.

Stwierdzamy, że zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności badanej Spółki, ani efektywności lub skuteczności prowadzenia spraw Spółki przez jej zarząd zarządzający obecnie lub w przyszłości.

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

Opinia o sprawozdaniu finansowym

Naszym zdaniem, zbadane sprawozdanie finansowe, we wszystkich istotnych aspektach:

- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych,
- zostało sporządzone zgodnie z określonymi ustawą zasadami rachunkowości,

- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa i umową Spółki,
- przedstawia rzetelnie i jasno wszystkie istotne dla oceny Spółki informacje.

Opinia na temat sprawozdania z działalności

Informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności Spółki uwzględniają postanowienia art. 49 ust. 2 ustawy o rachunkowości i są zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym.

Warszawa, dnia 15 maja 2017 r.

Stanisław Perkowski
(Nr w rej. KIBR 8238)
Podpis

(Kluczowy biegły rewident działający w imieniu firmy audytorskiej „AUDYTORZY Sp. z o.o.”)

Formułując opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, należy przedstawić uzasadnienie takiej opinii, a następnie sprecyzować tę opinię.

Literatura

1. Barcikowska A., Sobińska E., Zakrzewska J.B., *Badanie małych i średnich jednostek z zastosowaniem krajowych i międzynarodowych standardów rewizji finansowej*, KIBR Warszawa 2010.
2. *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości. SKwP i KIBR*, Warszawa 2009/2010.
3. Remlein M., *Skonsolidowane sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rewizji finansowej*, SKwP, Warszawa 2010.
4. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz. Urz. UE L 158 z 27 maja 2014 r.)
5. Ustawa z dnia grudnia 2016 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

Pytania i problemy do dyskusji

1. Wymień rodzaje opinii biegłego rewidenta o jednostkowym sprawozdaniu finansowym Jednostki według MSRF i scharakteryzuj jej zawartość.
2. Czym się charakteryzuje odmowa wyrażenia opinii o jednostkowym sprawozdaniu finansowym Jednostki według MSRF?
3. Określ charakter opinii biegłego rewidenta o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy kapitałowej.
4. Scharakteryzuj układ i zakres sprawozdania biegłego rewidenta z badania jednostkowego sprawozdania finansowego według Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej.