

*Załącznik nr 1.29 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 700

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 700

**FORMUŁOWANIE OPINII
I SPRAWOZDANIE
NA TEMAT SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 700
FORMUŁOWANIE OPINII I SPRAWOZDANIE NA TEMAT SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH
(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

| | Paragraf |
|---|----------|
| Wprowadzenie | |
| Zakres standardu | 1-4 |
| Data wejścia w życie | 5 |
| Cele | 6 |
| Definicje | 7-9 |
| Wymogi | |
| Formułowanie opinii o sprawozdaniach finansowych | 10-15 |
| Forma opinii | 16-19 |
| Sprawozdanie biegłego rewidenta | 20-45 |
| Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniami finansowymi | 46-47 |
| Zastosowania i inne materiały objaśniające | |
| Jakościowe aspekty praktyki księgowej jednostki | A1-A3 |
| Ujawnianie wpływu znaczących transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane przez sprawozdania finansowe | A4 |
| Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej | A5-A10 |
| Forma opinii | A11-A12 |
| Sprawozdanie biegłego rewidenta | A13-A44 |
| Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniami finansowymi | A45-A51 |
| Zalącznik: Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych | |

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 700 „Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za formułowanie opinii o sprawozdaniach finansowych. Dotyczy on także formy i treści sprawozdania biegłego rewidenta wydanego w rezultacie badania sprawozdań finansowych.
2. MSB 705¹ oraz MSB 706² określają, w jaki sposób na formę i treść sprawozdania biegłego rewidenta wpływa wyrażenie przez biegłego rewidenta opinii zmodyfikowanej lub zamieszczenie paragrafu objaśniającego lub paragrafu dotyczącego innej sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta.
3. Niniejszy standard został opracowany, mając na uwadze kompletne sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia. MSB 800³ dotyczy szczególnych zagadnień związanych ze sporządzaniem sprawozdań finansowych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia. MSB 805⁴ dotyczy szczególnych zagadnień odnoszących się do badania pojedynczego sprawozdania finansowego lub konkretnego elementu, salda lub pozycji sprawozdania finansowego.
4. Niniejszy standard propaguje spójność sprawozdania biegłego rewidenta. Spójność sprawozdania biegłego rewidenta, jeżeli badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB, zwiększa wiarygodność na globalnym rynku,

¹ MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

² MSB 706 „Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

³ MSB 800 „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia – uwagi szczególne”.

⁴ MSB 805 „Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, sald lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne”.

ułatwiając rozpoznanie tych badań, które zostały przeprowadzone zgodnie z globalnie uznanymi standardami. Pomaga także użytkownikom zrozumieć i rozpoznać nietypowe okoliczności – gdy mają miejsce.

Data wejścia w życie

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

Cele

6. Celami biegłego rewidenta są:

(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.

Definicje

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

(a) sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia – sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia;

(b) ramowe założenia ogólnego przeznaczenia – założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu zaspokojenia ogólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników. Założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności.

Termin „ramowe założenia rzetelnej prezentacji” stosuje się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają przestrzegania wymogów ramowych założeń i:

(i) wyraźnego lub domniemanego potwierdzenia, że, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdań finansowych, kierownictwo może stanąć przed koniecznością ujawniania informacji wykraczających poza te, które są wyraźnie wymagane przez ramowe założenia lub

(ii) wyraźnego potwierdzenia, że kierownictwo może stanąć przed koniecznością odstępstwa od wymogów ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdań finansowych. Oczekuje się, że tego rodzaju odstępstwa od ramowych wymogów będą konieczne w niezwykle rzadkich okolicznościach

Termin „ramowe założenia zgodności” stosuje się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymagających zgodności z ramowymi założeniami, ale które nie zawierają potwierżeń, o których mowa powyżej w punktach (i) lub (ii)⁵;

(c) opinia niezmodyfikowana – opinia wyrażona przez biegłego rewidenta, jeżeli stwierdził on, że sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej⁶.

8. Zwrot „sprawozdania finansowe” w niniejszym standardzie oznacza „kompletne sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia”, włącznie z powiązanymi informacjami dodatkowymi. Powiązane informacje dodatkowe obejmują zazwyczaj opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają formę i treść sprawozdań finansowych oraz co składa się na kompletne sprawozdania finansowe.

9. Powołanie na „Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej” w niniejszym standardzie odnosi się do Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB) a powołanie na „Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego” odnosi się do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSASB).

Wymogi

Formułowanie opinii o sprawozdaniach finansowych

10. Biegły rewident formułuje* opinię o tym, czy sprawozdania finansowe zostały we wszystkich istotnych aspektach sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej^{7,8}.

⁵ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 13(a).

⁶ Paragrafy 35 i 36 poświęcone są sformułowaniu służącemu wyrażeniu opinii w przypadku stosowania ramowych założeń rzetelnej prezentacji lub ramowych założeń zgodności.

11. Aby sformułować taką opinię biegły rewident stwierdza, czy uzyskał wystarczającą pewność, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy jest ono spowodowane oszustwem lub błędem. Stwierdzenie to uwzględnia:

(a) stwierdzenie biegłego rewidenta, czy zgodnie z MSB 330 uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania⁹,

(b) stwierdzenie biegłego rewidenta, czy zgodnie z MSB 450 nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie¹⁰,

(c) oceny wymagane w myśl paragrafów 12-15.

12. Biegły rewident ocenia, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Ocena ta obejmuje rozważenie jakościowych aspektów praktyki księgowej jednostki, w tym oznak możliwej stronniczości osądów kierownictwa (zob. par. A1-A3).

13. Biegły rewident ocenia w szczególności, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej:

(a) sprawozdania finansowe odpowiednio ujawniają wybrane i zastosowane znaczące zasady (politykę) rachunkowości,

(b) wybrane i zastosowane zasady (polityka) rachunkowości są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i są odpowiednie,

(c) ustalone przez kierownictwo wartości szacunkowe są racjonalne,

(d) informacje zaprezentowane w sprawozdaniach finansowych są przydatne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe,

(e) sprawozdania finansowe zawierają wystarczające ujawnienia umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu znaczących transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniach finansowych oraz (zob. par. A4)

(f) terminologia zastosowana w sprawozdaniach finansowych, w tym nazwa każdego ze sprawozdań finansowych, jest odpowiednia.

14. Jeżeli sprawozdania finansowe są sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocena wymagana w myśl paragrafów 12-13 obejmuje także ustalenie, czy sprawozdania finansowe zapewniają rzetelną prezentację. Ocena biegłego rewidenta, czy sprawozdania finansowe zapewniają rzetelną prezentację obejmuje ocenę:

(a) ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdań finansowych oraz

(b) czy sprawozdania finansowe, w tym odnośne informacje dodatkowe, odzwierciedlają podstawowe transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

15. Biegły rewident ocenia, czy sprawozdania finansowe odpowiednio odnoszą się lub opisują mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (zob. par. A5-A10).

Forma opinii

16. Biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, jeżeli stwierdzi, że sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

17. Jeżeli biegły rewident:

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

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

modyfikuje on opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705.

18. Jeżeli w sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji nie zapewniono rzetelnej prezentacji, biegły rewident omawia tę sprawę z kierownictwem oraz,

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

⁷ MSB 200, paragraf 11.

⁸ Paragrafy 35 i 36 poświęcone są sformułowaniu służącemu wyrażeniu opinii w przypadku stosowania ramowych założeń rzetelnej prezentacji lub ramowych założeń zgodności.

⁹ MSB 330 „Dostosowanie postępowania biegłego rewidenta do oceny ryzyka”, paragraf 26.

¹⁰ MSB 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania”, paragraf 11.

zależnie od wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i sposobu, w jaki sprawa jest rozwiązana, ustala, czy konieczne jest zmodyfikowanie opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zob. par. A11).

19. Jeżeli sprawozdania finansowe są sporządzane stosownie do ramowych założeń zgodności, od biegłego rewidenta nie wymaga się oceny, czy sprawozdania finansowe zapewniają rzetelną prezentację. Jeżeli jednak biegły rewident w niezwykle rzadkich przypadkach stwierdza, że takie sprawozdania finansowe wprowadzają w błąd, to omawia tę sprawę z kierownictwem i, zależnie od tego, w jaki sposób sprawa jest rozwiązana, ustala, czy i w jaki sposób przedstawić ją w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. par. A12).

Sprawozdanie biegłego rewidenta

20. Sprawozdanie biegłego rewidenta ma formę pisemną. (zob. par. A13-A14)

Sprawozdanie biegłego rewidenta w przypadku badań przeprowadzonych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania

Tytuł

21. Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera tytuł, który wyraźnie wskazuje, że jest to sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta (zob. par. A15).

Adresat

22. Sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednio zaadresowane, stosownie do postanowień zlecenia (zob. par. A16).

Paragraf wprowadzający

23. Paragraf wprowadzający w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. par. A17-A19):

- (a) identyfikuje jednostkę, której sprawozdania finansowe zostały zbadane,
- (b) stwierdza, że sprawozdania finansowe zostały zbadane,
- (c) wskazuje tytuł każdego sprawozdania, składającego się na komplet sprawozdań finansowych,
- (d) nawiązuje do opisu znaczących zasad (polityki) rachunkowości i innych informacji objaśniających oraz
- (e) określa datę lub okres objęty każdym ze sprawozdań wchodzących w skład sprawozdań finansowych.

Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdania finansowe

24. W tym rozdziale sprawozdania biegłego rewidenta opisuje się odpowiedzialność osób w organizacji, które odpowiadają za sporządzenie sprawozdań finansowych. Sprawozdanie biegłego rewidenta nie musi zawierać odwołania do „kierownictwa”, ale stosuje się termin, który jest odpowiedni w myśl ramowych założeń danego systemu prawnego. W niektórych systemach prawnych odpowiednie będzie odwołanie się do osób sprawujących nadzór.

25. Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera sekcję zatytułowaną „Odpowiedzialność kierownictwa [lub inny odpowiedni termin] za sprawozdania finansowe”.

26. Sprawozdanie biegłego rewidenta opisuje odpowiedzialność kierownictwa za sporządzenie sprawozdań finansowych. W opisie tym zamieszcza się objaśnienie, że kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za nieodzowną dla sporządzania sprawozdań finansowych, nie zawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem (zob. par. A20-A23).

27. Jeżeli sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, w objaśnieniu dotyczącym odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe, sprawozdanie biegłego rewidenta nawiązuje do „sporządzenia i rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych” lub do „sporządzenia sprawozdań finansowych przekazujących rzetelny i jasny obraz” zgodnie z tym, co w danych okolicznościach jest odpowiednie.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

28. Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera sekcję zatytułowaną „Odpowiedzialność biegłego rewidenta”.

29. W sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdza się, że biegły rewident jest odpowiedzialny za wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych na podstawie przeprowadzonego badania (zob. par. A24).

30. W sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdza się, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. W sprawozdaniu wyjaśnia się również, że standardy te nakładają na biegłego rewidenta obowiązek przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać wystarczającą pewność, że sprawozdania finansowe nie zawierają istotnego zniekształcenia (zob. par. A25-A26).

31. W sprawozdaniu biegłego rewidenta opisuje się badanie stwierdzając, że:

(a) badanie polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania kwot i ujawnień zawartych w sprawozdaniach finansowych,

(b) 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 przez jednostkę sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki. W przypadku gdy biegły rewident oprócz badania sprawozdań finansowych jest również odpowiedzialny za wyrażenie opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej pomija frazę, która mówi, że uwzględnienie kontroli wewnętrznej nie służy wyrażeniu opinii o jej skuteczności oraz

(c) badanie obejmuje też ocenę odpowiedniości zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych, jak również ogólną ocenę prezentacji sprawozdań finansowych.

32. Jeżeli sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, w opisie badania zamieszczonym w sprawozdaniu biegłego rewidenta nawiązuje się do „sporządzenia i rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych przez jednostkę” lub do „sporządzenia przez jednostkę sprawozdań finansowych przekazujących rzetelny i jasny obraz” zgodnie z tym, co jest odpowiednie w danych okolicznościach.

33. W sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdza się, czy zdaniem biegłego rewidenta, uzyskane przez niego dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia opinii z badania.

Opinia biegłego rewidenta

34. Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera sekcję zatytułowaną „Opinia”.

35. Wyrażając niezmodyfikowaną opinię o sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, opinia biegłego rewidenta, o ile prawo lub inne regulacje nie stanowią inaczej, zawiera jedno z poniższych sformułowań uznawanych za równoważne:

(a) sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach... zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej] lub

(b) sprawozdania finansowe przekazują rzetelny i jasny obraz ... zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej] (zob. par. A27-A33).

36. Wyrażając niezmodyfikowaną opinię o sprawozdaniach finansowych sporządzonych stosownie do ramowych założeń zgodności, biegły rewident stwierdza w opinii, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej] (zob. par. A27, A29-A33).

37. Jeżeli powołanie się w opinii biegłego rewidenta na mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie jest powołaniem na Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości ani na Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego, wtedy biegły rewident wskazuje system prawny pochodzenia ramowych założeń.

Inna odpowiedzialność sprawozdawcza

38. Jeżeli w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych biegły rewident wywiązuje się także z innej odpowiedzialności sprawozdawczej – w stosunku do odpowiedzialności wynikającej z MSB za złożenie sprawozdania na temat sprawozdań finansowych – to wywiązanie się z tej innej odpowiedzialności relacjonuje się w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta zatytułowanej „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji” lub w inny właściwy dla treści tej sekcji sposób (zob. par. A34-A35).

39. Jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera osobną sekcję dotyczącą innej odpowiedzialności sprawozdawczej, nagłówki, stwierdzenia i wyjaśnienia, o których mowa w paragrafach 23-27, zamieszcza się pod podtytułem „Sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych”. „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji” zamieszcza się po „Sprawozdaniu na temat sprawozdań finansowych” (zob. par. A36).

Podpis biegłego rewidenta

40. Sprawozdanie biegłego rewidenta wymaga podpisania (zob. par. A37).

Data sprawozdania biegłego rewidenta

41. Sprawozdanie biegłego rewidenta nosi datę nie wcześniejszą niż data, na którą biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, stanowiące podstawę opinii biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych, w tym dowody, że (zob. par. A38-A41):

- (a) sporządzono wszystkie sprawozdania składające się na sprawozdania finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe oraz
- (b) osoby uprawnione potwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za te sprawozdania finansowe.

Adres biegłego rewidenta

42. Sprawozdanie biegłego rewidenta określa miejsce w danym systemie prawnym, w którym biegły rewident wykonuje zawód.

Sprawozdanie biegłego rewidenta określone przez prawo lub regulacje

43. Jeżeli w danym systemie prawnym prawo lub regulacje wymagają od biegłego rewidenta stosowania specyficznego układu lub sformułowań w sprawozdaniu biegłego rewidenta, biegły rewident może powoływać się na Międzynarodowe Standardy Badania tylko wtedy, gdy sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera przynajmniej każdy z poniższych elementów (zob. par. A42):

- (a) tytuł;
- (b) adresata, zgodnie z postanowieniami zlecenia;
- (c) paragraf identyfikujący badane sprawozdanie finansowe;
- (d) opis odpowiedzialności kierownictwa (lub inny odpowiedni termin, zob. par. 24) za sporządzenie sprawozdań finansowych;
- (e) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych i za zakres badania, które obejmuje:
 - odwołanie do Międzynarodowych Standardów Badania oraz prawa lub regulacji oraz
 - opis badania zgodnie z tymi standardami;
- (f) paragraf opiniujący, zawierający opinię o sprawozdaniach finansowych oraz odwołanie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zgodnie z którym sporządzono sprawozdania finansowe (w tym wskazanie systemu prawnego, z którego pochodzą ramowe założenia sprawozdawczości niebędące Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego, zob. par. 37);
- (g) podpis biegłego rewidenta;
- (h) data sprawozdania biegłego rewidenta oraz
- (i) adres biegłego rewidenta.

Sprawozdanie biegłego rewidenta w przypadku badań przeprowadzanych zgodnie zarówno ze standardami rewizji finansowej danego systemu prawnego, jak i Międzynarodowymi Standardami Badania

44. Biegły rewident może być zobowiązany do przeprowadzenia badania zgodnie ze standardami rewizji finansowej danego systemu prawnego („krajowymi standardami rewizji finansowej”) ale może dodatkowo podczas badania przestrzegać MSB. W takim przypadku sprawozdanie biegłego rewidenta może nawiązywać do Międzynarodowych Standardów Badania, oprócz nawiązania do krajowych standardów rewizji finansowej. Biegły rewident może jednak tak postąpić tylko wtedy, gdy (zob. par. A43-A44):

- (a) nie zachodzą sprzeczności między wymogami krajowych standardów rewizji finansowej i MSB, który prowadziłby do tego, że biegły rewident (i) wyraziłby inną opinię lub (ii) nie zamieścił paragrafu dotyczącego innej sprawy, który w szczególnych okolicznościach jest wymagany przez MSB oraz
- (b) sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera przynajmniej każdy z elementów wymienionych w paragrafie 43(a)(i), jeżeli biegły rewident stosuje układ lub sformułowania określone przez krajowe standardy rewizji finansowej. Odwołanie do prawa lub innych regulacji w paragrafie 43(e) rozumie się jako odwołanie do krajowych standardów rewizji finansowej. Sprawozdanie biegłego rewidenta identyfikuje zatem takie krajowe standardy rewizji finansowej.

45. Jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta nawiązuje zarówno do krajowych standardów rewizji finansowej, jak i Międzynarodowych Standardów Badania, sprawozdanie biegłego rewidenta identyfikuje system prawny, z którego pochodzą krajowe standardy rewizji finansowej.

Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniami finansowymi (zob. par. A45-A51)

46. Jeżeli informacje uzupełniające, nie wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, zostały zaprezentowane wraz ze zbadanymi sprawozdaniami finansowymi, biegły rewident ocenia, czy tego rodzaju informacje uzupełniające są wyraźnie wyodrębnione od zbadanych sprawozdań finansowych. Jeżeli nie są one wyraźnie wyodrębnione ze zbadanych sprawozdań finansowych, biegły rewident wnioskuje u kierownictwa zmianę sposobu prezentacji niebadanych informacji uzupełniających. Jeżeli kierownictwo odmawia, biegły rewident w sprawozdaniu biegłego rewidenta zamieszcza objaśnienie, że tego rodzaju informacje uzupełniające nie zostały zbadane.

47. Jeżeli informacje uzupełniające, nie wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, stanowią integralną część sprawozdań finansowych, ponieważ nie można ich

wyraźnie wyodrębnić od zbadanych sprawozdań finansowych z uwagi na ich rodzaj i sposób prezentacji, to obejmuje się je opinią biegłego rewidenta.

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Jakościowe aspekty praktyki księgowej jednostki (zob. par. 12)

A1. Kierownictwo dokonuje wielu osądów dotyczących kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych.

A2. MSB 260 zawiera rozważania na temat jakościowych cech praktyki księgowej¹¹. Rozważając jakościowe aspekty praktyki księgowej stosowanej w jednostce, biegły rewident może nabrać podejrzeń co do możliwej stronniczości osądów kierownictwa. Biegły rewident może stwierdzić, że łącznie skutek braku neutralności** oraz nieskorygowanych zniekształceń sprawia, iż sprawozdania finansowe jako całość będą znacząco zniekształcone. Oznakami braku neutralności, które mogą wpływać na to, że biegły rewident ocenia, iż sprawozdania finansowe jako całość są istotnie zniekształcone, są:

- wybiórcze korygowanie zniekształceń, na które podczas badania zwrócono uwagę kierownictwa (np. korygowanie zniekształceń powodujące wzrost wykazywanego zysku przy jednoczesnym niekorygowaniu zniekształceń obniżających wykazywany zysk),

- możliwy subiektywizm kierownictwa przy ustalaniu wartości szacunkowych.

A3. MSB 540 dotyczy możliwej stronniczości kierownictwa przy ustalaniu wartości szacunkowych¹². Oznaki możliwej stronniczości nie stanowią zniekształceń, które uzasadniałyby wyciąganie wniosków odnośnie racjonalności poszczególnych wartości szacunkowych. Mogą one jednak wpłynąć na ocenę biegłego rewidenta dotyczącą tego, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia.

Ujawnianie wpływu znaczących transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniach finansowych (zob. par. 13(e))

A4. Na ogół sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej ogólnego przeznaczenia prezentują sytuację finansową jednostki, wyniki finansowe działalności i przepływy środków pieniężnych. W takim przypadku biegły rewident ocenia, czy sprawozdania finansowe zawierają wystarczające ujawnienia umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu znaczących transakcji i zdarzeń na sytuację finansową jednostki, wyniki finansowe działalności i przepływy środków pieniężnych.

Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (zob. par. 15)

A5. Jak wyjaśnia to MSB 200 ze sporządzaniem sprawozdań finansowych przez kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór wiąże się wymóg włączenia do sprawozdań finansowych odpowiedniego opisu mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej¹³. Opis taki jest ważny, ponieważ informuje użytkowników sprawozdań finansowych o ramowych założeniach, na których oparto sprawozdania finansowe.

A6. Opis mówiący o tym, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z określonymi, mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jest odpowiedni tylko wtedy, gdy sprawozdania finansowe są zgodne ze wszystkimi wymogami tych ramowych założeń obowiązującymi w okresie, za który sporządzono sprawozdania finansowe.

A7. Opis mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, który zawiera nieprecyzyjne wyrażenia mające charakter zastrzeżeń lub ograniczeń (np. „sprawozdania finansowe są w znaczącej mierze zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej”) nie jest odpowiednim opisem tych założeń, gdyż może wprowadzać użytkowników sprawozdań finansowych w błąd.

Odniesienie do więcej niż jednego zbioru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

A8. W niektórych przypadkach opis może wskazywać, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z dwoma zbiorami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (np. z założeniami krajowymi i Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej). Może to wynikać z faktu, że kierownictwo jest zobowiązane lub samo zdecydowało o sporządzaniu sprawozdań finansowych zgodnie z obydwo ma zbiorami ramowych założeń, w którym to przypadku mają zastosowanie obydwa zbiory ramowych założeń.

¹¹ MSB 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, Załącznik 2.

** Obiektywizm – przyp. tłum.

¹² MSB 540 „Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień”.

¹³ MSB 200, paragrafy A2-A3.

Taki opis jest odpowiedni tylko wtedy, gdy sprawozdania finansowe są zgodne z każdym z ramowych założeń osobno. Aby sprawozdania finansowe mogły być uznane za zgodne z obydwoma zbiorami ramowych założeń, powinny być zgodne jednocześnie z obydwoma zbiorami ramowych założeń bez potrzeby sporządzania zestawień uzgadniających. W praktyce jednoczesna zgodność z obydwoma zbiorami ramowych założeń jest mało prawdopodobna, chyba że w danym systemie prawnym przyjęto ten drugi zbiór ramowych założeń (np. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej) jako ramowe założenia krajowe lub wyeliminowano wszystkie przeszkody uniemożliwiające zgodność.

A9. Nie uznaje się sprawozdań finansowych, sporządzonych zgodnie z jednym z ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i zawierających informacje dodatkowe lub uzupełniające zestawienie uzgadniające wyniki z tymi, które byłyby wykazane w myśl innych ramowych założeń, za sporządzone zgodnie z tymi innymi ramowymi założeniami. Wynika to z faktu, że takie sprawozdania finansowe nie zawierają wszystkich informacji, których wymagają te inne ramowe założenia.

A10. Sprawozdania finansowe mogą jednak być sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i dodatkowo zawierać w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych opis zakresu, w jakim sprawozdania finansowe są zgodne z innymi ramowymi założeniami (np. sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z krajowymi ramowymi założeniami, zawierają także opis zakresu, w jakim są zgodne z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej). Taki opis ma charakter uzupełniających informacji finansowych, i jak to omówiono w paragrafie 47, jest uznawany za integralną część sprawozdań finansowych i dlatego jest objęty opinią biegłego rewidenta.

Forma opinii (zob. par. 18-19)

A11. Może się zdarzyć, że sprawozdania finansowe, mimo iż zostały sporządzone zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji, nie zapewniają rzetelnej prezentacji. Jeżeli przypadek taki ma miejsce, kierownictwo może zamieścić dodatkowe ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, poza tymi, których wymagają ramowe założenia lub, w wyjątkowo rzadkich okolicznościach, odstąpić od stosowania wymogów tych ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdań finansowych.

A12. Tylko w niezwykle rzadkich przypadkach biegły rewident uzna sprawozdania finansowe, sporządzone stosownie do wymogów ramowych założeń zgodności, za wprowadzające w błąd, jeśli w myśl MSB 210 uznał ramowe założenia za możliwe do zaakceptowania¹⁴.

Sprawozdanie biegłego rewidenta (zob. par. 20)

A13. Przez pisemne sprawozdanie rozumie się również sprawozdanie wydane w formie wydruku, jak też zapisane na nośnikach elektronicznych.

A14. Załącznik zawiera przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych, obejmujących elementy, o których mowa w paragrafach 21-42.

Sprawozdanie biegłego rewidenta z badań przeprowadzanych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania

Tytuł (zob. par. 21)

A15. Tytuł wskazujący, że sprawozdanie jest sprawozdaniem niezależnego biegłego rewidenta, np. „Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta” potwierdza, że biegły rewident spełnił wszystkie odnośne wymogi etyczne dotyczące niezależności i dlatego odróżnia sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta od sprawozdań wydanych przez inne osoby.

Adresat (zob. par. 22)

A16. Prawo lub regulacje często określają, do kogo sprawozdanie ma być zaadresowane w danym systemie prawnym. Sprawozdanie biegłego rewidenta jest zazwyczaj adresowane do tych osób, dla których sprawozdanie zostało sporządzone, często są to udziałowcy/akcjonariusze lub osoby sprawujące nadzór w jednostce, której sprawozdania finansowe są przedmiotem badania.

Paragraf wprowadzający (zob. par. 23)

A17. Paragraf wprowadzający stwierdza, na przykład, że biegły rewident zbadał załączone sprawozdania finansowe jednostki, na które składają się [należy podać tytuł każdego sprawozdania składającego się na kompletne sprawozdania finansowe wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej i wskazać datę lub okres objęty każdym ze sprawozdań] oraz opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości i inne informacje objaśniające.

¹⁴ MSB 210 „Uzgadnianie warunków zlecenia badania”, paragraf 6(a).

A18. Jeżeli biegły rewident wie, że zbadane sprawozdania finansowe będą włączone do dokumentu zawierającego także inne informacje, takie jak sprawozdanie z rocznej działalności, może on rozważyć, jeżeli pozwala na to forma prezentacji, wskazanie numerów stron, na których zaprezentowano zbadane sprawozdania finansowe. Pomaga to użytkownikom zidentyfikować sprawozdania, których dotyczy sprawozdanie biegłego rewidenta.

A19. Opinia biegłego rewidenta dotyczy kompletnych sprawozdań finansowych określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. Na przykład w przypadku wielu ramowych założeń ogólnego przeznaczenia sprawozdania finansowe składają się z: bilansu, rachunku wyników, zestawienia zmian w kapitale własnym, sprawozdania z przepływów pieniężnych, opisu znaczących zasad (polityki) rachunkowości i innych informacji objaśniających. W niektórych systemach prawnych informacje dodatkowe mogą być uznawane za integralną część sprawozdań finansowych.

Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdania finansowe (zob. par. 26)

A20. MSB 200 wyjaśnia przesłankę, odnoszącą się do odpowiedzialności kierownictwa oraz, tam gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, w oparciu o którą przeprowadza się badanie zgodnie z MSB¹⁵. Kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór przyjmują odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym – gdzie to stosowne – za ich rzetelną prezentację. Kierownictwo przyjmuje na siebie także odpowiedzialność za kontrolę wewnętrzną, jaką uznaje za nieodzowną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdań finansowych nie zawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Opis odpowiedzialności kierownictwa w sprawozdaniu biegłego rewidenta nawiązuje do tych dwóch odpowiedzialności, gdyż pomaga to wyjaśnić użytkownikom przesłankę, na podstawie której przeprowadzono badanie.

A21. Mogą zachodzić okoliczności, kiedy to odpowiednie jest, aby biegły rewident – uzupełniając określenie odpowiedzialności kierownictwa, o której mowa w paragrafie 26 – dodatkowo wskazał na odpowiedzialność związaną ze sporządzaniem sprawozdań finansowych wynikającą z danego systemu prawnego lub charakteru jednostki.

A22. Paragraf 26 odpowiada na taki kształt odpowiedzialności, w jakiej została ona uzgodniona w umowie lub w innym odpowiednim pisemnym porozumieniu, odpowiednio do tego, jak tego wymaga MSB 210¹⁶. MSB 210 przewiduje tu elastyczność wyjaśniając, że jeżeli prawo lub regulacje określają odpowiedzialność kierownictwa i tam gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór za sprawozdawczość finansową, to biegły rewident może stwierdzić, że prawo lub regulacja nakładają odpowiedzialność, która w ocenie biegłego rewidenta jest równoważna z odpowiedzialnością, o której mówi MSB 210. W przypadku takich odpowiedzialności, które są równoważne, biegły rewident może użyć sformułowań zaczerpniętych z prawa lub regulacji, aby określić tę odpowiedzialność w umowie lub w innym właściwym pisemnym porozumieniu. W takich przypadkach sformułowania te mogą również być zastosowane w sprawozdaniu biegłego rewidenta do określenia odpowiedzialności kierownictwa, czego wymaga paragraf 26. W innych okolicznościach, w tym w przypadku gdy biegły rewident postanawia nie korzystać ze sformułowań zaczerpniętych z prawa lub regulacji, stosuje się sformułowania zawarte w paragrafie 26.

A23. W niektórych systemach prawnych prawo lub regulacje określające odpowiedzialność kierownictwa mogą w szczególności odnosić się do odpowiedzialności za księgi rachunkowe i ewidencję księgową lub system księgowy. Z uwagi na to, że księgi, ewidencje i systemy stanowią integralną część kontroli wewnętrznej (zdefiniowanej w MSB 315 (zmienionym)¹⁷) opisy zawarte w MSB 210 i w paragrafie 26 nie nawiązują do nich w szczególny sposób.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta (zob. par. 29-30)

A24. Sprawozdanie biegłego rewidenta stwierdza, że biegły rewident jest odpowiedzialny za wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych na podstawie przeprowadzonego badania w celu wyraźnego odróżnienia od odpowiedzialności kierownictwa za sporządzenie sprawozdań finansowych.

A25. Powołanie na zastosowane standardy przekazuje użytkownikom sprawozdania biegłego rewidenta informację, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z uznanymi standardami.

A26. W myśl MSB 200 biegły rewident nie może potwierdzić w sprawozdaniu biegłego rewidenta stosowania MSB, o ile nie postępował zgodnie z wymogami MSB 200 oraz wszystkich pozostałych MSB znaczących dla badania¹⁸.

¹⁵ MSB 200, paragraf 13(j).

¹⁶ MSB 210, paragraf 6(b)(i)-(ii).

¹⁷ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”, paragraf 4(c).

¹⁸ MSB 200, paragraf 20.

Opinia biegłego rewidenta (zob. par. 35-37)

Sformułowania opinii biegłego rewidenta wynikające z prawa lub regulacji

A27. MSB 210 wyjaśnia, że w niektórych przypadkach prawo lub regulacja odnośnego systemu prawnego określa sformułowania sprawozdania biegłego rewidenta (które w szczególności zawiera opinię biegłego rewidenta) znacząco różniące się od sformułowań wymaganych przez MSB. W takich okolicznościach MSB 210 wymaga od biegłego rewidenta, aby ocenił:

(a) czy użytkownicy mogliby błędnie zrozumieć zapewnienia uzyskane na podstawie badania sprawozdań finansowych, a jeśli tak, to

(b) czy dodatkowe wyjaśnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta mogą złagodzić to możliwe błędne zrozumienie.

Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że dodatkowe wyjaśnienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie może złagodzić możliwego błędnego zrozumienia, MSB 210 wymaga, aby biegły rewident nie przyjmował zlecenia, chyba że wymaga tego prawo lub regulacja. W myśl MSB 210 badanie przeprowadzone zgodnie z takim prawem lub regulacją nie jest zgodne z MSB. Dlatego biegły rewident nie zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta żadnego powołania na przeprowadzenie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania¹⁹.

„Przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje rzetelny i jasny obraz”

A28. To, czy w danym systemie prawnym stosuje się sformułowanie „przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje rzetelny i jasny obraz” określa prawo lub regulacja, rządząc badaniem sprawozdań finansowych w tym systemie prawnym lub ogólnie przyjęta w tym systemie praktyka. Jeżeli prawo lub regulacja wymaga stosowania innych sformułowań, nie wpływa to na wymóg paragrafu 14 niniejszego standardu, w myśl którego biegły rewident ocenia rzetelność prezentacji sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji.

Opis informacji prezentowanych przez sprawozdania finansowe

A29. W przypadku sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji opinia biegłego rewidenta stwierdza, że sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach lub przekazują rzetelny i jasny obraz informacji, które sprawozdania finansowe mają prezentować; np. w przypadku wielu ramowych założeń ogólnego przeznaczenia, pozycję finansową jednostki na koniec okresu oraz wyniki finansowe i przepływy pieniężne za okres zakończony w tym terminie.

Określenie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i tego, w jaki sposób mogą one wpłynąć na opinię biegłego rewidenta

A30. Określenie w opinii biegłego rewidenta mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ma na celu wskazanie użytkownikom sprawozdania biegłego rewidenta kontekstu, w jakim została wyrażona opinia biegłego rewidenta; nie ma ono za zadanie ograniczenia oceny wymaganej przez paragraf 14. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określa się za pomocą takich sformułowań jak:

„... zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej” lub

„... zgodnie z zasadami (polityką) rachunkowości powszechnie przyjętymi w systemie prawnym X ...”

A31. Jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej obejmują standardy sprawozdawczości oraz wymogi prawa lub regulacji, to ramowe założenia określa się za pomocą takich wyrażen jak „zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz wymogami ustawy o spółkach^{***} w systemie prawnym X.”. MSB 210 wskazuje przypadki, w których zachodzi sprzeczność między standardami sprawozdawczości finansowej a wymogami prawa lub regulacji²⁰.

A32. Jak wskazano w paragrafie A8 sprawozdania finansowe mogą być sporządzone zgodnie z dwoma ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, które w związku z tym stanowią mające zastosowanie założenia sprawozdawczości finansowej. W przypadku takim przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych każde ramowe założenie rozpatruje się odrębnie i opinia biegłego rewidenta zgodnie z paragrafami 35-36 odnosi się do obydwu ramowych założeń w następujący sposób:

(a) jeżeli sprawozdania finansowe są zgodne z każdym z ramowych założeń osobno, wyraża się dwie opinie: o tym, że sprawozdania finansowe są sporządzone zgodnie z jednym z mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (np. z krajowymi ramowymi założeniami) oraz opinię, że sprawozdania finansowe są sporządzone zgodnie z drugim z mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości

¹⁹ MSB 210, paragraf 21.

^{***} *Przyp. tłum.:* w warunkach polskich – Kodeks spółek handlowych.

²⁰ MSB 210, paragraf 18.

finansowej (np. z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej). Opinie te mogą być wyrażone odrębnie lub w jednym zdaniu (np. sprawozdania finansowe rzetelnie przedstawiają we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z zasadami rachunkowości powszechnie akceptowanymi w systemie prawnym X oraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej),

(b) jeżeli sprawozdania finansowe są sporządzone zgodnie z jednym z mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale nie są zgodne z drugim z ramowych założeń, można wyrazić opinię niezmodyfikowaną o tym, że sprawozdania finansowe są sporządzone zgodnie z jednym z mających zastosowanie ramowych założeń (np. z krajowymi ramowymi założeniami) oraz opinię zmodyfikowaną w myśl MSB 705 w związku z drugimi z ramowych założeń (np. Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej).

A33. Jak wskazano w paragrafie A10 sprawozdania finansowe mogą być sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz dodatkowo zawierać opis zakresu zgodności z innymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Jak wyjaśniono w paragrafie A46 takie informacje uzupełniające są objęte opinią biegłego rewidenta, gdyż nie można ich wyraźnie oddzielić od sprawozdań finansowych.

(a) jeżeli ujawnienie informacji o zgodności z innymi ramowymi założeniami wprowadza w błąd, wyraża się opinię zmodyfikowaną zgodnie z MSB 705,

(b) jeżeli ujawnienie informacji nie wprowadza w błąd, ale biegły rewident uznaje je za ważne, gdyż stanowi podstawę do zrozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników, to zgodnie z MSB 706 dodaje się paragraf objaśniający, w którym zwraca się uwagę na to ujawnienie.

Inne odpowiedzialności sprawozdawcze (zob. par. 38-39)

A34. W niektórych systemach prawnych na biegłym rewidentcie może spoczywać dodatkowa odpowiedzialność sprawozdawcza dotycząca innych spraw, która ma charakter uzupełniający do wynikającej z MSB odpowiedzialności sprawozdawczej za sprawozdania finansowe. Na przykład biegły rewident może być zobowiązany do złożenia sprawozdania na temat pewnych spraw, które zwróciły jego uwagę podczas badania sprawozdań finansowych. Albo biegły rewident może być zobowiązany do przeprowadzenia dodatkowych specyficznych procedur i złożenia sprawozdania lub do wyrażenia opinii o specyficznych sprawach, takich jak odpowiedniość ksiąg rachunkowych i ewidencji księgowej. Standardy rewizji finansowej w określonym systemie prawnym często zawierają wytyczne na temat odpowiedzialności biegłego rewidenta za specyficzną, dodatkową odpowiedzialność sprawozdawczą przewidzianą w tym systemie prawnym.

A35. W niektórych przypadkach odnośne prawo lub regulacja może wymagać lub zezwalać na to, aby biegły rewident informował o wywiązaniu się z tej innej odpowiedzialności sprawozdawczej w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych. W innych przypadkach biegły rewident może być zobowiązany lub mieć prawo do informowania o tym w odrębnym sprawozdaniu.

A36. Tej innej odpowiedzialności sprawozdawczej jest poświęcona osobna sekcja sprawozdania biegłego rewidenta w celu wyraźnego oddzielenia jej od wynikającej z MSB odpowiedzialności biegłego rewidenta za sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych. Tam gdzie to stosowne ta sekcja może zawierać podtytuł(y) opisujący treść paragrafu (ów) dotyczących innej odpowiedzialności sprawozdawczej.

Podpis biegłego rewidenta (zob. par. 40)

A37. Podpis biegłego rewidenta jest składany w imieniu firmy audytorskiej, w imieniu biegłego rewidenta lub ewentualnie w jednym i drugim imieniu, w zależności od tego, co jest odpowiednie w danym systemie prawnym. W niektórych systemach prawnych oprócz złożenia podpisu biegły rewident może być ponadto zobowiązany do oświadczenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jaka jest jego przynależność zawodowa lub oświadczenia, że biegły rewident lub firma audytorska, w zależności od tego co jest odpowiednie, posiadają uprawnienia przyznane im przez właściwą organizację upoważnioną do tego w danym systemie prawnym.

Data sprawozdania biegłego rewidenta (zob. par. 41)

A38. Data sprawozdania biegłego rewidenta informuje użytkownika sprawozdania biegłego rewidenta, że biegły rewident uwzględnił wpływ znanych mu zdarzeń i transakcji, które nastąpiły przed tą datą. Odpowiedzialność biegłego rewidenta za zdarzenia i transakcje, które nastąpiły po dacie sprawozdania biegłego rewidenta określa MSB560²¹.

A39. Ponieważ opinia biegłego rewidenta jest wyrażana o sprawozdaniach finansowych, a za sprawozdania finansowe jest odpowiedzialne kierownictwo, dlatego biegły rewident nie jest w stanie stwierdzić, czy uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dopóki nie uzyska dowodu, że wszystkie sprawozdania wchodzące w skład sprawozdań finansowych, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały sporządzone i że kierownictwo przyjęło za nie odpowiedzialność.

²¹ MSB 560 „Późniejsze zdarzenia”, paragrafy 10-17.

A40. W niektórych systemach prawnych prawo lub regulacja wskazują osoby lub organy (np. zarząd), odpowiedzialne za stwierdzenie, że wszystkie sprawozdania składające się na kompletne sprawozdania finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały sporządzone oraz określają niezbędny proces aprobaty. W takich przypadkach dowody aprobaty uzyskuje się przed datowaniem sprawozdania na temat sprawozdań finansowych. Natomiast w innych systemach prawnych procesu aprobaty nie określa prawo lub regulacja. W takich przypadkach procedury, które jednostka stosuje do sporządzania i finalizacji swoich sprawozdań finansowych, uwzględniające jej strukturę kierowniczą i nadzorczą, podlegają analizie pod kątem określenia osób lub organów uprawnionych do stwierdzenia, że wszystkie sprawozdania składające się na kompletne sprawozdania finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały sporządzone. W niektórych przypadkach prawo lub regulacja określają moment w procesie sprawozdawczości finansowej, na który oczekuje się, że badanie będzie zakończone.

A41. W niektórych systemach prawnych wymaga się przed opublikowaniem i przekazaniem do publicznej wiadomości sprawozdań finansowych ich ostatecznej aprobaty przez udziałowców. W tych systemach aprobaty sprawozdań finansowych przez udziałowców nie jest konieczna do tego, aby biegły rewident stwierdził, że uzyskał odpowiednio i wystarczające dowody badania. Datą aprobaty sprawozdań finansowych na potrzeby MSB jest wcześniejsza data, na którą osoby uprawnione stwierdziły, że wszystkie sprawozdania składające się na kompletne sprawozdania finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe, zostały sporządzone i potwierdziły, iż przyjęły za nie odpowiedzialność.

Sprawozdanie biegłego rewidenta określone przez prawo lub regulacje (zob. par. 43)

A42. MSB 200 wyjaśnia, że biegły rewident może być zobowiązany do przestrzegania wymogów prawa oprócz spełniania wymogów MSB²². Jeśli ma to miejsce, to biegły rewident może być zobowiązany do stosowania w sprawozdaniu biegłego rewidenta układu lub sformułowań różniących się od wymaganych przez niniejszy standard. Jak to wyjaśniono w paragrafie 4, spójność w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jeżeli badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB, podnosi wiarygodność na globalnym rynku dzięki ułatwieniu rozpoznania tych badań, które zostały przeprowadzone zgodnie z globalnie uznanymi standardami. Jeżeli różnice między wymogami prawa lub regulacji a MSB dotyczą tylko układu lub sformułowań sprawozdania biegłego rewidenta, a sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera przynajmniej każdy z elementów określonych w paragrafie 43(a)(i), to biegły rewident może powołać się na Międzynarodowe Standardy Badania. Odpowiednio w takich okolicznościach uznaje się, że biegły rewident przestrzegał wymogów MSB także wtedy, gdy użyte układ i sformułowania sprawozdania biegłego rewidenta zostały określone przez prawne lub regulacyjne wymogi sprawozdawcze. Jeżeli specyficzne wymogi danego systemu prawnego nie są sprzeczne z MSB, to zastosowanie układu i sformułowań określonych w niniejszym standardzie pomaga użytkownikom sprawozdania biegłego rewidenta łatwo rozpoznać sprawozdanie biegłego rewidenta jako sprawozdanie z badania przeprowadzonego zgodnie z MSB. (MSB 210 omawia przypadki, gdy prawo lub regulacja określa układ lub sformułowania sprawozdania biegłego rewidenta w sposób sprawiający, że znacząco różnią się one od wymogów MSB).

Sprawozdanie biegłego rewidenta w przypadku badań przeprowadzanych zarówno zgodnie ze standardami rewizji finansowej określonego systemu prawnego, jak i Międzynarodowymi Standardami Badania (zob. par. 44)

A43. Biegły rewident może w sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdzić, że badanie zostało przeprowadzone zarówno zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania, jak i krajowymi standardami rewizji finansowej, jeżeli, poza spełnieniem wymogów odnośnych krajowych standardów rewizji finansowej, spełnione zostały wymogi każdego z MSB właściwego dla tego badania²³.

A44. Nawiązanie zarówno do Międzynarodowych Standardów Badania, jak i krajowych standardów rewizji finansowej nie jest właściwe, jeżeli między wymogami MSB i krajowych standardów rewizji finansowej zachodzi sprzeczność, która prowadziłaby do tego, że biegły rewident wyraziłby inną opinię lub nie zamieścił paragrafu objaśniającego, który w szczególnych okolicznościach jest wymagany przez MSB. Na przykład niektóre krajowe standardy zakazują biegłemu rewidentowi zamieszczania paragrafu objaśniającego, zwracającego uwagę na problemy związane z kontynuacją działalności, podczas gdy MSB 570 wymaga od biegłego rewidenta dodania w takich okolicznościach paragrafu objaśniającego²⁴. W takim przypadku sprawozdanie biegłego rewidenta nawiązuje tylko do tych standardów rewizji finansowej (Międzynarodowych Standardów Badania lub krajowych standardów rewizji finansowej), zgodnie z którymi sprawozdanie biegłego rewidenta zostało sporządzone.

²² MSB 200, paragraf A55.

²³ MSB 200, paragraf A56.

²⁴ MSB 570 „Kontynuacja działalności”, paragraf 19.

Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniami finansowymi (zob. par. 46-47)

A45. Niekiedy prawo lub regulacja zobowiązuje jednostki, lub jednostka może sama zdecydować, aby łącznie ze sprawozdaniami finansowymi zaprezentować informacje uzupełniające, których nie wymagają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Na przykład informacje uzupełniające mogą być prezentowane w celu zwiększenia stopnia zrozumienia przez użytkowników mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub przekazania dodatkowych wyjaśnień do szczególnych pozycji sprawozdania finansowego. Takie informacje są zazwyczaj prezentowane w zestawieniach uzupełniających lub jako dodatkowe informacje.

A46. Opinia biegłego rewidenta obejmuje te informacje uzupełniające, których nie można wyraźnie wyodrębnić ze sprawozdań finansowych ze względu na ich rodzaj i sposób prezentacji. Na przykład nastąpi to, jeżeli w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych znajdzie się wyjaśnienie zakresu, w jakim sprawozdania finansowe są zgodne z innymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Opinia biegłego rewidenta obejmuje także informacje dodatkowe lub zestawienia uzupełniające, do których odsyłacze znajdują się w sprawozdaniach finansowych.

A47. Nie ma potrzeby wymieniania w paragrafie wprowadzającym sprawozdania biegłego rewidenta informacji uzupełniających, objętych opinią biegłego rewidenta, jeżeli w tym paragrafie, przy opisie sprawozdań składających się na sprawozdania finansowe, nawiązano do tych informacji dodatkowych.

A48. Prawo lub regulacja może nie wymagać, aby informacje uzupełniające zostały zbadane i kierownictwo może postanowić, aby nie zlecać biegłemu rewidentowi objęcia informacji uzupełniających badaniem sprawozdań finansowych.

A49. Ocena przez biegłego rewidenta, czy niebadane informacje uzupełniające nie zostały zaprezentowane w sposób mogący sugerować, że są objęte opinią biegłego rewidenta uwzględnia, np. gdzie informacje te zostały przedstawione w powiązaniu ze sprawozdaniami finansowymi i wszelkimi innymi zbadanymi informacjami uzupełniającymi i czy wyraźnie oznaczono je jako „niebadane”.

A50. Kierownictwo może zmienić sposób prezentacji niebadanych informacji uzupełniających, które mogą być uznane za objęte opinią biegłego rewidenta, np. przez:

- usunięcie ze sprawozdań finansowych wszelkich odsyłaczy do niebadanych zestawień uzupełniających lub niebadanych informacji uzupełniających w taki sposób, że oddzielenie informacji zbadanych od niebadanych jest wystarczająco czytelne,

- zamieszczenie niebadanych informacji uzupełniających poza sprawozdaniami finansowymi lub, jeżeli nie jest to w danych okolicznościach możliwe, zamieszczenie przynajmniej niebadanych informacji uzupełniających łącznie po wymaganych informacjach dodatkowych do sprawozdań finansowych i wyraźne oznaczenie ich jako niebadanych. Niebadane informacje uzupełniające wymieszane z badanymi informacjami dodatkowymi mogą być błędnie uznane za zbadane.

A51. To, że uzupełniające informacje nie są badane, nie zwalnia biegłego rewidenta od odpowiedzialności za zapoznanie się z tymi informacjami, aby ustalić ewentualną istotną niespójność ze zbadanymi sprawozdaniami finansowymi. Odpowiedzialność biegłego rewidenta za niebadane informacje uzupełniające jest zgodna z odpowiedzialnością opisaną w MSB 720²⁵.

Załącznik
(zob. par. A14)

Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych

- Przykład 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, zaprojektowanymi w celu zaspokojenia ogólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników (np. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej).

- Przykład 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, zaprojektowanymi w celu zaspokojenia ogólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników.

- Przykład 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, zaprojektowanymi w celu zaspokojenia ogólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników (np. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej).

Przykład 1:

²⁵ MSB 720 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe”.

Okoliczności są następujące:

- **Badaniem objęto kompletne sprawozdania finansowe.**
- **Sprawozdania finansowe zostały sporządzone przez kierownictwo jednostki na ogólne potrzeby zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają zawarty w MSB 210 opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe.**
- **Oprócz badania sprawozdań finansowych na biegłym rewidencie spoczywają inne odpowiedzialności sprawozdawcze wymagane przez przepisy prawa krajowego**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych²⁶

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

Odpowiedzialność kierownictwa²⁷ za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację tych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej²⁸ 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 prezentacji²⁹ przez jednostkę sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej³⁰ jednostki. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki)

²⁶ Podtytuł „Sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych” jest zbędny, jeżeli nie ma zastosowania drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji”.

²⁷ Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

²⁸ Jeżeli kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za ...”.

²⁹ W przypadku przypisu 28 zdanie to może brzmieć: „Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania przez jednostkę sprawozdań finansowych przekazujących rzetelny i jasny obraz, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki”.

³⁰ W przypadku gdy biegły rewident w połączeniu z badaniem sprawozdań finansowych odpowiada również za wyrażenie opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej, zdanie to brzmiałoby następująco: „Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania przez jednostkę sprawozdań finansowych przekazujących rzetelny i jasny obraz, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania”.

rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych, jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdań finansowych.

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

Opinia

Naszym zdaniem sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (*lub przekazują rzetelny i jasny obraz*) sytuację finansową spółki na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

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

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Przykład 2:

Okoliczności są następujące:

- **Badaniem objęto kompletne sprawozdania finansowe wymagane przez prawo lub regulację.**
- **Sprawozdania finansowe zostały sporządzone przez kierownictwo jednostki na ogólne potrzeby zgodnie ze Standardami Sprawozdawczości Finansowej (przepisy prawa XYZ) w systemie prawnym X (tj. założenia sprawozdawczości finansowej, obejmujące przepisy prawa lub regulację mające na celu zaspokojenie ogólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników, które jednak nie są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają zawarty w MSB 210 opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

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

Odpowiedzialność kierownictwa³¹ za sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z prawem XYZ w systemie prawnym X oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdań finansowych nie zawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o tych sprawozdaniach finansowych na podstawie przeprowadzonego przez nas badania. Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. Standardy te wymagają przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać wystarczającą pewność, że sprawozdania finansowe nie zawierają istotnego zniekształcenia.

Badanie polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych. Dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem lub błędem. Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania i rzetelnej prezentacji przez jednostkę sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania

³¹ Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki³². Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdań finansowych.

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

Opinia

Naszym zdaniem sprawozdania finansowe spółki ABC sporządzone za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z prawem XYZ systemu prawa X.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Przykład 3

Okoliczności są następujące:

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

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

- **Oprócz badania sprawozdań finansowych na biegłym rewidencie spoczywają inne odpowiedzialności sprawozdawcze wymagane przez przepisy prawa krajowego.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Sprawozdanie na temat skonsolidowanych sprawozdań finansowych³³

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

Odpowiedzialność kierownictwa³⁴ za skonsolidowane sprawozdania finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację tych skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej³⁵ oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia skonsolidowanych sprawozdań finansowych nie zawierających istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

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

³² W przypadku gdy biegły rewident w połączeniu z badaniem sprawozdań finansowych odpowiada również za wyrażenie opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej, zdanie to brzmiałoby w następujący sposób: „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”.

³³ Podtytuł „Sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych” jest zbędny, jeżeli nie ma zastosowania drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji”.

³⁴ Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

³⁵ Jeżeli kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz, zdanie to może brzmieć: „Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych, które przekazują rzetelny i jasny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za...”.

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 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 prezentacji³⁶ przez jednostkę skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej³⁷ jednostki. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdań finansowych.

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

Opinia

Naszym zdaniem skonsolidowane sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach, (lub *przekazują rzetelny i jasny obraz*) sytuację finansową spółki na dzień 31 grudnia 20X1 r., oraz jej jednostek zależnych oraz finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

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

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 700

opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r.

i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”.

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

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 700* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 700* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

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

³⁶ W przypadku przypisu 35 zdanie to może brzmieć: „Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania przez jednostkę sprawozdań finansowych przekazujących rzetelny i jasny obraz, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki”.

³⁷ W przypadku, gdy biegły rewident w połączeniu z badaniem skonsolidowanych sprawozdań finansowych odpowiada również za wyrażenie opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej, zdanie to brzmiałoby w następujący sposób: „Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania i rzetelnej prezentacji przez jednostkę skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania”. W przypadku przypisu 35 zdanie to może brzmieć: „Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania przez jednostkę sprawozdań finansowych przekazujących rzetelny i jasny obraz, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania”.