

Załącznik nr 1.18 do uchwały Nr 3430/52a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 marca 2019 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 510
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 510

ZLECENIA BADANIA PO RAZ PIERWSZY – STANY POCZĄTKOWE

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 510
ZLECENIA BADANIA PO RAZ PIERWSZY – STANY POCZĄTKOWE

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze
rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Data wejścia w życie	2
Cel	3
Definicje	4
Wymogi	
Procedury badania	5-9
Wnioski i sprawozdawczość z badania	10-13
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Procedury badania	A1-A7
Wnioski i sprawozdawczość z badania	A8-A9

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

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków biegłego rewidenta odnoszących się do stanów początkowych w zleceniu badania po raz pierwszy. Stany początkowe obejmują, oprócz kwot w sprawozdaniu finansowym również sprawy wymagające ujawnienia, które istniały na początku okresu sprawozdawczego, takie jak np. zobowiązania warunkowe i poręczenia. Jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają również wymogi i wytyczne zawarte w MSB 710¹. MSB 300² zawiera dodatkowe wymogi i wytyczne odnoszące się do czynności poprzedzających rozpoczęcie badania po raz pierwszy.

Data wejścia w życie

2. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cel

3. Podczas wykonywania zlecenia badania po raz pierwszy, celem biegłego rewidenta w odniesieniu do stanów początkowych jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy:
 - (a) stany początkowe zawierają zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy; oraz
 - (b) odpowiednie zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w stanach początkowych zostały spójnie zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy lub czy zmiany, których w nich dokonano są prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Definicje

4. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
 - (a) Zlecenie badania po raz pierwszy – zlecenie, w którym albo:
 - (i) sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy nie było badane; lub
 - (ii) sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy było badane przez poprzedniego biegłego rewidenta.
 - (b) Stany początkowe – te stany kont, które istnieją na początku okresu sprawozdawczego. Stany początkowe są oparte na stanach końcowych poprzedniego okresu sprawozdawczego i odzwierciedlają skutki transakcji i zdarzeń z poprzednich okresów sprawozdawczych oraz zasady (politykę) rachunkowości stosowane w poprzednim

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

² MSB 300 „Planowanie badania sprawozdania finansowego”.

* *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 przewidziany w danym MSB.

okresie sprawozdawczym. Stany początkowe obejmują również sprawy wymagające ujawnienia, które istniały na początku okresu sprawozdawczego, takie jak np. zobowiązania warunkowe i poręczenia.

- (c) Poprzedni biegły rewident – biegły rewident z innej firmy audytorskiej, który badał sprawozdanie finansowe jednostki za poprzedni okres sprawozdawczy i został zastąpiony przez obecnego biegłego rewidenta.

Wymogi

Procedury badania

Stany początkowe

5. Biegły rewident zapoznaje* się z najbardziej aktualnym sprawozdaniem finansowym, o ile istnieje, oraz ze sprawozdaniem poprzedniego biegłego rewidenta na jego temat, o ile zostało sporządzone, pod kątem informacji mających znaczenie dla stanów początkowych, w tym ujawnień.
6. Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy stany początkowe zawierają zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, poprzez: (zob. par. A1-A2)
 - (a) ustalenie czy stany końcowe z poprzedniego okresu sprawozdawczego zostały prawidłowo przeniesione do ksiąg rachunkowych bieżącego okresu sprawozdawczego lub, gdy to odpowiednie, czy zostały przekształcone,
 - (b) ustalenie czy stany początkowe odzwierciedlają zastosowanie odpowiednich zasad (polityki) rachunkowości, oraz
 - (c) przeprowadzenie jednego lub kilku z poniższych działań: (zob. par. A3-A7)
 - (i) jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni rok obrotowy zostało zbadane, przegląd dokumentów roboczych poprzedniego biegłego rewidenta celem uzyskania dowodów badania dotyczących stanów początkowych,
 - (ii) ocenę czy procedury badania przeprowadzone w bieżącym okresie sprawozdawczym dostarczają dowodów mających znaczenie dla stanów początkowych, lub
 - (iii) wykonanie specyficznych procedur badania w celu uzyskania dowodów dotyczących stanów początkowych.
7. Jeśli biegły rewident uzyskuje dowody badania, że stany początkowe zawierają zniekształcenia, które mogłyby istotnie wpływać na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury badania, odpowiednie w danych okolicznościach, w celu ustalenia wpływu tych zniekształceń na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że takie zniekształcenia istnieją w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy, biegły rewident informuje o nich odpowiedni szczebel kierownictwa oraz osoby sprawujące nadzór zgodnie z MSB 450³.

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

Spójność zasad (polityki) rachunkowości

8. Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w stanach początkowych były spójnie stosowane podczas sporządzania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy, a jeśli nastąpiły zmiany w zasadach (polityce) rachunkowości to czy zostały one odpowiednio rozliczone, adekwatnie zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Znaczące informacje w sprawozdaniu poprzedniego biegłego rewidenta

9. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy było badane przez poprzedniego biegłego rewidenta, a opinia została zmodyfikowana, obecny biegły rewident ocenia skutek sprawy będącej powodem modyfikacji przy szacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy zgodnie z MSB 315 (zmienionym)⁴.

Wnioski i sprawozdawczość z badania

Stany początkowe

10. Jeśli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do stanów początkowych, biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, zgodnie z MSB 705 (zmienionym)⁵. (Zob. par. A8)
11. Jeśli biegły rewident stwierdza, że stany początkowe zawierają zniekształcenie, które istotnie wpływa na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, a skutek tego zniekształcenia nie jest odpowiednio rozliczony lub adekwatnie zaprezentowany lub ujawniony, biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, w zależności od tego, która jest odpowiednia, zgodnie z MSB 705.

Spójność zasad (polityki) rachunkowości

12. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że:
- (a) zasady (polityka) rachunkowości w bieżącym okresie sprawozdawczym nie są zastosowane spójnie w odniesieniu do stanów początkowych, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, lub
 - (b) zmiana w zasadach (polityce) rachunkowości nie została odpowiednio rozliczona lub adekwatnie zaprezentowana albo ujawniona, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną zgodnie z MSB 705 (zmienionym).

Modyfikacja opinii w sprawozdaniu poprzedniego biegłego rewidenta

13. Jeżeli opinia poprzedniego biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy zawierała modyfikację do opinii biegłego rewidenta, która pozostaje aktualna i istotna dla sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy, biegły

⁴ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”.

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

rewident modyfikuje opinię biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy zgodnie z MSB 705 (zmienionym) oraz MSB 710. (Zob. par. A9)

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Procedury badania

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego (Zob. par. 6)

- A1. W sektorze publicznym mogą istnieć prawne lub regulacyjne ograniczenia dotyczące informacji, które obecny biegły rewident może uzyskać od poprzedniego biegłego rewidenta. Na przykład, jeżeli jednostka sektora publicznego, która była poprzednio badana przez ustawowo wybranego biegłego rewidenta (na przykład przez Generalnego Audytora lub inną odpowiednio wykwalifikowaną osobę powołaną w jego imieniu) jest prywatyzowana, to zakres dostępu do dokumentów roboczych lub innych informacji, które ustawowo wybrany biegły rewident może przekazać nowo wybranemu biegłemu rewidentowi działającemu w sektorze prywatnym, może być ograniczony przez przepisy prawa lub regulacje dotyczące obowiązku zachowania poufności. W sytuacjach, gdy przekazywanie takich informacji jest ograniczone, może zaistnieć potrzeba uzyskania dowodów badania w inny sposób, a jeżeli wystarczające i odpowiednie dowody badania nie mogą być uzyskane, należy rozważyć w jaki sposób ten fakt wpływa na opinię biegłego rewidenta.
- A2. Jeżeli ustawowo wybrany biegły rewident podzleca badanie jednostki sektora publicznego firmie audytorskiej z sektora prywatnego i jeżeli wybiera firmę audytorską inną niż ta, która przeprowadzała badanie jednostki sektora publicznego w poprzednim okresie sprawozdawczym, to sytuacji takiej zazwyczaj nie postrzega się jako zmiany ustawowo wybranego biegłego rewidenta. Jednakże, w zależności od rodzaju ustaleń umowy outsourcingu, zlecenie badania może być uznane za zlecenie badania po raz pierwszy z punktu widzenia wypełniania obowiązków przez biegłego rewidenta z sektora prywatnego i dlatego niniejszy MSB ma zastosowanie.

Stany początkowe (Zob. par. 6)

- A3. Rodzaj i zakres procedur badania niezbędnych do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do stanów początkowych zależy od spraw takich jak:
- zasady (polityka) rachunkowości stosowane przez jednostkę,
 - rodzaj sald kont, grup transakcji i ujawnień oraz ryzyk istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy,
 - znaczenie stanów początkowych w kontekście sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy,
 - okoliczność czy sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane, a jeśli tak, to czy opinia poprzedniego biegłego rewidenta była zmodyfikowana.
- A4. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, biegły rewident może uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania odnoszące się do stanów początkowych drogą przeglądu dokumentów roboczych poprzedniego biegłego rewidenta. Na to, czy taki przegląd dostarcza

wystarczających i odpowiednich dowodów badania, mają wpływ kompetencje zawodowe i niezależność poprzedniego biegłego rewidenta.

- A5. Stosowne wymogi etyczne i zawodowe wytyczają proces komunikowania się obecnego biegłego rewidenta z poprzednim biegłym rewidentem.
- A6. Dla aktywów obrotowych i zobowiązań krótkoterminowych, niektóre dowody badania dotyczące stanów początkowych mogą być uzyskane jako część procedur badania bieżącego okresu sprawozdawczego. Na przykład, rozliczenie (spłata) stanów początkowych należności (zobowiązań) w trakcie bieżącego okresu sprawozdawczego dostarczy pewnych dowodów badania ich istnienia, praw i obowiązków, kompletności i wyceny na początku okresu sprawozdawczego. Jednakże, w przypadku zapasów, procedury badania bieżącego okresu sprawozdawczego dotyczące stanów końcowych zapasów dostarczają niewielkiej liczby dowodów badania na temat zapasów będących w posiadaniu na początek okresu sprawozdawczego. Dlatego też niezbędne mogą być dodatkowe procedury badania, a jedna lub kilka z poniższych może dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania:
- obserwacja bieżącego spisu z natury zapasów i uzgodnienie go do ilościowego stanu zapasów na początek okresu sprawozdawczego,
 - wykonanie procedur badania dotyczących wyceny pozycji zapasów ze stanu początkowego,
 - wykonanie procedur badania dotyczących wyniku brutto i rozgraniczenia pomiędzy okresami sprawozdawczymi.
- A7. Dla aktywów trwałych i zobowiązań długoterminowych, takich jak nieruchomości, budynki i budowle oraz wyposażenie, inwestycje i zobowiązania długoterminowe, niektóre dowody badania mogą być uzyskane poprzez sprawdzenie zapisów w księgach rachunkowych i innych informacji stanowiących podstawę stanów początkowych. W pewnych przypadkach biegły rewident może uzyskać niektóre dowody badania dotyczące stanów początkowych poprzez potwierdzenie ze stronami trzecimi, na przykład, dla długoterminowych zobowiązań i inwestycji. W innych przypadkach biegły rewident może potrzebować przeprowadzić dodatkowe procedury badania.

Wnioski i sprawozdawczość z badania

Stany początkowe (Zob. par 10)

- A8. MSB 705 (zmieniony) ustala wymogi oraz dostarcza wytycznych na temat okoliczności, które mogą prowadzić do modyfikacji opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, rodzaju opinii odpowiedniej w danych okolicznościach oraz zawartości sprawozdania biegłego rewidenta w przypadku, gdy opinia biegłego rewidenta jest zmodyfikowana. Niemożność uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do stanów początkowych może skutkować wprowadzeniem jednej z następujących modyfikacji do opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta:
- (a) wyrażenie opinii z zastrzeżeniem lub odstąpienie od wyrażenia opinii, w zależności od tego, co jest odpowiednie w danych okolicznościach lub
 - (b) o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, wyrażenie opinii z zastrzeżeniem lub odstąpienie od wyrażenia opinii, w zależności od tego, co jest odpowiednie, na temat wyników działalności i przepływów pieniężnych, gdzie to

odpowiednie, oraz wyrażenie opinii bez zastrzeżeń na temat sytuacji finansowej.

Załącznik zawiera przykładowe sprawozdania biegłego rewidenta.

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

- A9. W niektórych sytuacjach, modyfikacja do opinii poprzedniego biegłego rewidenta może nie mieć znaczenia i nie być istotna dla opinii o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy. Tak może być na przykład, gdy w poprzednim okresie sprawozdawczym miało miejsce ograniczenie zakresu badania, ale sprawa będąca powodem ograniczenia zakresu została rozwiązana w bieżącym okresie sprawozdawczym.

Załącznik
(Zob. par. A8)

Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierających opinie zmodyfikowane

Uwaga: W poniższych przykładach sprawozdania biegłego rewidenta, sekcja „Opinia” została umiejscowiona na pierwszym miejscu zgodnie z MSB 700 (zmienionym), a sekcja „Podstawa opinii” jest umiejscowiona bezpośrednio po sekcji „Opinia”. Ponadto, pierwsze i ostatnie zdanie, które były włączone w istniejącą sekcję obowiązków biegłego rewidenta, teraz są częścią nowej sekcji „Podstawa opinii”.

Przykład 1

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta, założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż notowana na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. standard MSB 600¹ nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe w MSB 210².**
- **Biegły rewident nie obserwował spisu z natury zapasów na początku bieżącego okresu sprawozdawczego oraz nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do stanów początkowych zapasów.**
- **Możliwe skutki niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do stanów początkowych zapasów uznaje się za istotne, ale nie rozległe dla wyników finansowych oraz przepływów pieniężnych jednostki³.**
- **Sytuacja finansowa na koniec roku jest zaprezentowana rzetelnie.**
- **W tym konkretnym systemie prawnym, przepisy prawa i regulacja zabraniają biegłemu rewidentowi wydania opinii z zastrzeżeniem na temat finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych jednostki i opinii niezmodyfikowanej na temat sytuacji finansowej jednostki.**
- **Odpowiednie wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania to wymogi etyczne odnoszące się do badania w danym systemie prawnym.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).⁴**

¹ MSB 600 „Szczególne rozważania - Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”.

² MSB 210, „Uzgardnianie warunków zleceń badania”.

³ Jeśli według osądu biegłego rewidenta, możliwe skutki są uznawane za istotne i rozległe dla finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych, to biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii o finansowych wynikach działalności i przepływach pieniężnych.

⁴ MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności”

- Nie wymaga się od biegłego rewidenta i nie zdecydował się on na przedstawienie kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701⁵.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.
- Prezentowane są dane korespondujące a sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta. Przepisy prawa lub regulacja nie zabraniają biegłemu rewidentowi nawiązywać do sprawozdania poprzedniego biegłego rewidenta w odniesieniu do danych korespondujących i biegły rewident postanowił to zrobić.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo do badania sprawozdania finansowego, biegły rewident ma inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą przez przepisy prawa krajowego.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

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

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego⁶

Opinia z zastrzeżeniem

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

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

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

Zostaliśmy wybrani na audytorów spółki 30 czerwca 20X1 r., dlatego nie obserwowaliśmy spisu z natury zapasów przeprowadzonego na początku tego roku. Nie byliśmy w stanie w zadowalający nas sposób za pomocą alternatywnych sposobów potwierdzić stanu zapasów na dzień 31 grudnia 20X0 r. Ze względu na to, że stany początkowe zapasów wpływają na ustalenie finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych, nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne byłoby dokonanie korekt w odniesieniu do zysku wykazanego w sprawozdaniu z całkowitych dochodów oraz przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego

⁵ MSB 701 “*Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

⁶ Podtytuł “Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

sprawozdania *“Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego”*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które mają zastosowanie dla naszego badania sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii z zastrzeżeniem.

Inna sprawa

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 20X0 r. zostało zbadane przez innego biegłego rewidenta, który w dniu 31 marca 20X1 r. wyraził o tym sprawozdaniu opinię bez zastrzeżeń.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak *“Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na ich temat”*]

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w załączniku nr 2 MSB 720 (zmienionego).]

Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe⁷

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym)⁸ – zobacz przykład 1 w MSB 700 (zmienionym).]

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

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

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

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

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

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

⁷ Wszędzie w tych przykładowych sprawozdaniach biegłego rewidenta pojęcia kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

⁸ MSB 700 (zmieniony) *„Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”*.

Przykład 2

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta, założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż notowana na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. standard MSB 600 nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe w MSB 210.
- Biegły rewident nie obserwował spisu z natury zapasów na początku bieżącego okresu sprawozdawczego oraz nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do stanów początkowych zapasów.
- Możliwe skutki niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do stanów początkowych zapasów uznaje się za istotne, ale nie rozległe dla wyników finansowych oraz przepływów pieniężnych jednostki⁹.
- Sytuacja finansowa na dzień bilansowy jest zaprezentowana rzetelnie.
- Odpowiednią w danych okolicznościach opinią jest opinia z zastrzeżeniem na temat finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych jednostki oraz opinia niezmodyfikowana na temat sytuacji finansowej jednostki.
- Odpowiednie wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania, to wymogi etyczne odnoszące się do badania w danym systemie prawnym.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Nie wymaga się od biegłego rewidenta i nie zdecydował się on na przedstawienie kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701.
- Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.
- Prezentowane są dane korespondujące a sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta. Przepisy prawa lub regulacja nie zabraniają biegłemu rewidentowi nawiązywać do sprawozdania poprzedniego biegłego rewidenta w odniesieniu do danych korespondujących i biegły rewident postanowił to zrobić.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo do badania sprawozdania finansowego, biegły rewident ma inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą przez przepisy prawa krajowego.

⁹ Jeśli według osądu biegłego rewidenta, możliwe skutki są uznane za istotne i rozległe dla finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych, to biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii o finansowych wynikach działalności i przepływach pieniężnych.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

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

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego¹⁰**Opinie**

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

Opinia z zastrzeżeniem na temat finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych
Naszym zdaniem, z wyjątkiem skutków sprawy opisanej w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem” naszego sprawozdania, załączone sprawozdanie z całkowitych dochodów i sprawozdanie z przepływów pieniężnych przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przedstawiają rzetelny i jasny obraz*) wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Opinia na temat sytuacji finansowej

Naszym zdaniem, załączone sprawozdanie z sytuacji finansowej przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przedstawia rzetelny i jasny obraz*) sytuację finansową na dzień 31 grudnia 20X1 roku zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Podstawa opinii, w tym podstawa opinii z zastrzeżeniem na temat finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych

Zostaliśmy wybrani na audytorów spółki 30 czerwca 20X1 r., dlatego nie obserwowaliśmy spisu z natury zapasów przeprowadzonego na początku tego roku. Nie byliśmy w stanie w zadowalający nas sposób za pomocą alternatywnych sposobów potwierdzić stanu zapasów na dzień 31 grudnia 20X0 r. Ze względu na to, że stany początkowe zapasów wpływają na ustalenie finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych, nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne byłoby dokonanie korekt w odniesieniu do zysku wykazanego w sprawozdaniu z całkowitych dochodów oraz przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych.

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

¹⁰ Podtytuł “Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

Inna sprawa

Sprawozdanie finansowe Spółki sporządzone za rok zakończony 31 grudnia 20X0 r. zostało zbadane przez innego biegłego rewidenta, który w dniu 31 marca 20X1 r. wyraził o tym sprawozdaniu opinię bez zastrzeżeń.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak “Informacje inne niż sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na ich temat”]

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład 1 w załączniku nr 2 MSB 720 (zmienionego).]

Odpowiedzialność kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe¹¹

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

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

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

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

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

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

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 510 *Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 510 *Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 510 *Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone..

Tytuł oryginału: International Standards on Auditing 510 *Initial Audit Engagements – Opening Balances*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument – napisz na adres: Permissions@ifac.org

¹¹ Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.