

Załącznik Nr 1.17
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 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. lub 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
Załącznik: Przykłady sprawozdań audytora z opiniami zmodyfikowanymi	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 510 *Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe* należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków audytora odnoszących się do stanów początkowych podczas zlecenia badania po raz pierwszy. Stany początkowe obejmują, oprócz kwot sprawozdania finansowego, również sprawy wymagające ujawnienia, które istniały na początku okresu, takie jak zobowiązania warunkowe i poręczenia. Gdy 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 przed rozpoczęciem 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. lub później.

Cel

3. Podczas wykonywania zlecenia badania po raz pierwszy, celem audytora w odniesieniu do stanów początkowych jest uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy:
 - (a) stany początkowe zawierają zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, oraz
 - (b) odpowiednie zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w stanach początkowych zostały spójnie zastosowane w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres lub zmiany do nich są prawidłowo rozliczone i adekwatnie zaprezentowane i ujawnione 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 nie zostało zbadane, albo
 - (ii) sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego audytora.
 - (b) Stany początkowe – te salda kont, które istnieją na początku okresu. Stany początkowe są oparte na stanach końcowych poprzedniego okresu i odzwierciedlają skutki transakcji i zdarzeń z poprzednich okresów oraz zasady (politykę) rachunkowości stosowane w poprzednim okresie. Stany początkowe obejmują również sprawy wymagające ujawnienia, które istniały na początku okresu, takie jak np. zobowiązania

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, *audytor 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 audytora do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

warunkowe i poręczenia.

- (c) Poprzedni audytor – audytor z innej firmy audytorskiej, który badał sprawozdanie finansowe jednostki za poprzedni okres i który został zastąpiony przez obecnego audytora.

Wymogi

Procedury badania

Stany początkowe

5. Audytor czyta* najbardziej aktualne sprawozdanie finansowe, jeżeli jakiegokolwiek istnieje, oraz sprawozdanie poprzedniego audytora na jego temat, jeżeli jakiegokolwiek istnieje, pod kątem informacji stosownych dla stanów początkowych, w tym ujawnień.
6. Audytor uzyskuje wystarczające odpowiednie dowody badania na temat tego, czy stany początkowe zawierają zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, poprzez: (zob. par. A1-A2)
 - (a) ustalenie czy stany końcowe poprzedniego okresu zostały prawidłowo przeniesione do bieżącego okresu lub, gdy to odpowiednie, zostały przekształcone,
 - (b) ustalenie czy stany początkowe odzwierciedlają zastosowanie odpowiednich zasad (polityki) rachunkowości oraz
 - (c) wykonanie jednego lub wielu z poniższych działań: (zob. par. A3-A7)
 - (i) tam, gdzie sprawozdanie finansowe za poprzedni rok zostało zbadane, przegląd dokumentów roboczych poprzedniego audytora w celu uzyskania dowodów dotyczących stanów początkowych,
 - (ii) ocenę czy procedury badania wykonane w bieżącym okresie dostarczają dowodów stosownych dla stanów początkowych lub
 - (iii) wykonanie szczególnych procedur badania w celu uzyskania dowodów dotyczących stanów początkowych.
7. Jeżeli audytor uzyskuje dowody badania, że stany początkowe zawierają zniekształcenia, które mogłyby istotnie wpływać na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, audytor wykonuje takie dodatkowe procedury badania, jakie są odpowiednie w danych okolicznościach, aby ustalić ich wpływ na sprawozdanie finansowe za bieżący okres. Jeżeli audytor stwierdza, że takie zniekształcenia istnieją w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres, audytor informuje o zniekształceniach odpowiedni szczebel kierownictwa oraz osoby sprawujące nadzór zgodnie z MSB 450³.

Spójność zasad (polityki) rachunkowości

8. Audytor uzyskuje wystarczające odpowiednie dowody badania na temat tego, czy zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w stanach początkowych były spójnie stosowane w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres oraz czy zmiany w zasadach (polityce) rachunkowości zostały odpowiednio rozliczone oraz adekwatnie zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Stosowne informacje w sprawozdaniu poprzedniego audytora

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

9. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres było badane przez poprzedniego audytora i opinia została zmodyfikowana, audytor ocenia wpływ sprawy powodującej powstanie modyfikacji podczas szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)⁴.

Wnioski i sprawozdawczość z badania

Stany początkowe

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

Spójność zasad (polityki) rachunkowości

12. Jeżeli audytor stwierdza, że:
- (a) zasady (polityka) rachunkowości w bieżącym okresie nie są stosowane 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 lub ujawniona, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- audytor wyraża, odpowiednio, opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną zgodnie z MSB 705 (zmienionym).

Modyfikacja opinii w sprawozdaniu poprzedniego audytora

13. Jeżeli opinia poprzedniego audytora odnosząca się do sprawozdania finansowego za poprzedni okres zawierała modyfikację do opinii audytora, która pozostaje stosowna i istotna dla sprawozdania finansowego za bieżący okres, audytor modyfikuje opinię audytora o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres zgodnie z MSB 705 (zmienionym) oraz MSB 710. (Zob. par. A9)

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Procedury badania

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego (Zob. par. 6)

- A1. W sektorze publicznym mogą występować prawne lub regulacyjne ograniczenia dotyczące informacji, które obecny audytor może uzyskać od poprzedniego audytora. Na przykład,

⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*.

⁵ MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

jeżeli jednostka sektora publicznego, która była poprzednio badana przez ustawowo wybranego audytora (na przykład przez Generalnego Audytora lub inną odpowiednio wykwalifikowaną osobę powołaną w imieniu Generalnego Audytora) jest prywatyzowana, to zakres dostępu do dokumentów roboczych lub innych informacji, które ustawowo wybrany audytor może dostarczyć nowo wybranemu audytorowi, który działa w sektorze prywatnym, może być ograniczony przez przepisy prawa lub regulacje dotyczące prywatności lub poufności. W sytuacjach, gdy taka komunikacja jest ograniczona, może wystąpić potrzeba uzyskania dowodów badania poprzez inne środki, a jeżeli wystarczające odpowiednie dowody badania nie mogą zostać uzyskane, należy rozważyć wpływ tego na opinię audytora.

- A2. Jeżeli ustawowo wybrany audytor podzleca badanie jednostki sektora publicznego firmie audytorskiej z sektora prywatnego i ustawowo wybrany audytor wybiera firmę audytorską inną niż firma, która badała sprawozdanie finansowe jednostki sektora publicznego w poprzednim okresie, to zazwyczaj nie postrzega się tego jako zmiany audytorów dla audytora wybranego ustawowo. Jednakże, w zależności od rodzaju umowy outsourcingu, zlecenie badania może być uznane za zlecenie badania po raz pierwszy z perspektywy audytora z sektora prywatnego w wypełnianiu obowiązków audytora i przez to niniejszy MSB ma zastosowanie.

Stany początkowe (Zob. par. 6(c))

- A3. Rodzaj i zakres procedur badania niezbędnych do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do stanów początkowych zależy od zagadnień 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,
 - znaczenie stanów początkowych względem sprawozdania finansowego za bieżący okres,
 - czy sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane, a jeżeli tak, to czy opinia poprzedniego audytora została zmodyfikowana.
- A4. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego audytora, audytor może być w stanie uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania odnoszące się do stanów początkowych poprzez dokonanie przeglądu dokumentów roboczych poprzedniego audytora. Na to, czy taki przegląd dostarcza wystarczających odpowiednich dowodów badania, mają wpływ kompetencje zawodowe i niezależność poprzedniego audytora.
- A5. Stosowne wymogi etyczne i zawodowe wytyczają komunikację obecnego audytora z poprzednim audytorem.
- A6. Dla aktywów obrotowych i zobowiązań krótkoterminowych, niektóre dowody badania dotyczące stanów początkowych mogą zostać uzyskane jako część procedur badania bieżącego okresu. Na przykład, rozliczenie (spłata) sald początkowych należności (zobowiązań) w trakcie bieżącego okresu dostarczy niektórych dowodów badania dotyczących ich istnienia, praw i obowiązków, kompletności i wyceny na początek okresu. Jednakże, w przypadku zapasów, procedury badania bieżącego okresu dotyczące sald końcowych zapasów dostarczają niewiele dowodów badania dotyczących zapasów posiadanych na początek okresu. Dlatego też niezbędne mogą być dodatkowe procedury badania, a jedna lub kilka z poniższych może dostarczyć wystarczających odpowiednich

dowodów badania:

- obserwowanie bieżącego spisu z natury zapasów i uzgodnienie go do początkowych ilości zapasów,
- wykonanie procedur badania dotyczących wyceny początkowych pozycji zapasów,
- wykonanie procedur badania dotyczących wyniku brutto i rozgraniczenia pomiędzy okresami.

A7. Dla aktywów trwałych i zobowiązań długoterminowych, takich jak rzeczowe aktywa trwałe, inwestycje i zadłużenie długoterminowe, niektóre dowody badania mogą zostać uzyskane poprzez sprawdzenie dokumentacji księgowej i innych informacji stanowiących podstawę sald początkowych. W pewnych przypadkach audytor może być w stanie uzyskać niektóre dowody badania dotyczące stanów początkowych poprzez potwierdzenie ze stronami trzecimi, na przykład, dla długoterminowego zadłużenia i inwestycji. W innych przypadkach audytor może potrzebować przeprowadzić dodatkowe procedury badania.

Wnioski i sprawozdawczość z badania

Stany początkowe (Zob. par. 10)

A8. MSB 705 (zmieniony) ustanawia wymogi oraz dostarcza wytycznych dotyczących okoliczności, które mogą skutkować modyfikacją opinii audytora o sprawozdaniu finansowym, rodzaju opinii odpowiedniej w danych okolicznościach oraz treści sprawozdania audytora, gdy opinia audytora jest zmodyfikowana. Niemożność uzyskania przez audytora wystarczających odpowiednich dowodów badania odnoszących się do stanów początkowych może skutkować jedną spośród następujących modyfikacji do opinii w sprawozdaniu audytora:

- opinią z zastrzeżeniem lub odstępniem od wyrażenia opinii, w zależności od tego, co jest odpowiednie w danych okolicznościach lub
- o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulacje odpowiednio, opinią z zastrzeżeniem lub odstępniem od wyrażenia opinii, odnośnie do wyników działalności i przepływów pieniężnych tam, gdzie to odpowiednie, oraz opinią bez zastrzeżeń odnośnie do sytuacji finansowej.

Załącznik zawiera przykładowe sprawozdania audytora.

Modyfikacja opinii w sprawozdaniu poprzedniego audytora (Zob. par. 13)

A9. W niektórych sytuacjach, modyfikacja opinii poprzedniego audytora może nie być stosowna i istotna dla opinii o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres. Tak może być w przypadku, gdy na przykład, w poprzednim okresie miało miejsce ograniczenie zakresu, ale sprawa powodująca powstanie ograniczenia zakresu została rozwiązana w bieżącym okresie.

Przykłady sprawozdań audytora z opiniami zmodyfikowanymi

Przykład 1:

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania audytora, założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż notowana stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony)¹ nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe w MSB 210².**
- **Audytora nie obserwował spisu z natury zapasów na początku bieżącego okresu oraz nie był w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania odnoszących się do stanów początkowych zapasów.**
- **Możliwe skutki niemożności uzyskania wystarczających 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 została rzetelnie zaprezentowana.**
- **W tym konkretnym systemie prawnym, przepisy prawa i regulacje zabraniają audytora wydawania opinii, która jest z zastrzeżeniem odnośnie do finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych, a bez zastrzeżeń odnośnie do sytuacji finansowej.**
- **Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania to te określone w danym systemie prawnym.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytora wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).⁴**
- **Nie wymaga się od audytora i nie zdecydował się on z innego powodu na przedstawienie kluczowych spraw badania zgodnie z MSB 701⁵.**
- **Audytora uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania audytora i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.**
- **Prezentowane są dane korespondujące, a sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego audytora. Przepisy prawa lub regulacje nie**

¹ MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy).*

² MSB 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania.*

³ Jeżeli według osądu audytora, możliwe skutki są uznawane za istotne i rozległe dla finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych jednostki, to audytora odmawia wyrażenia opinii o finansowych wynikach działalności i przepływach pieniężnych.

⁴ MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności.*

⁵ MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

zabraniają audytorowi odwoływać się do sprawozdania poprzedniego audytora w odniesieniu do danych korespondujących i audytor zdecydował się to zrobić. • Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego. Dodatkowo do badania sprawozdania finansowego, audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez przepisy prawa krajowego.
--

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

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 możliwych skutków sprawy opisanej w sekcji naszego sprawozdania *Podstawa opinii z zastrzeżeniem*, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub *przekazuje prawdziwy i rzetelny 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. i dlatego nie obserwowaliśmy spisu z natury zapasów przeprowadzonego na początku tego roku. Nie byliśmy w stanie w zadowalający nas sposób za pomocą alternatywnych sposobów upewnić się odnośnie do ilości zapasów utrzymywanych na dzień 31 grudnia 20X0 r. Ze względu na to, że stany początkowe zapasów wchodzą do ustalenia finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych, nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne byłoby dokonanie korekt w odniesieniu do zysku za rok, wykazanego w sprawozdaniu z całkowitych dochodów oraz przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej wykazanych 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 audytora za badanie sprawozdania finansowego*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii z zastrzeżeniem.

Inna sprawa

Sprawozdanie finansowe Spółki za rok zakończony 31 grudnia 20X0 r. zostało zbadane przez

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.

innego audytora, 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 audytora na jego temat”]

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

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe⁷

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

Odpowiedzialność audytora 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 audytora lub oba, odpowiednio dla danego systemu prawnego]

[Adres audytora]

[Data]

⁷ Wszędzie w tych przykładowych sprawozdaniach audytora pojęcia kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

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

Przykład 2

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż notowana, stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. standard MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe w MSB 210.**
- **Audytora nie obserwował spisu z natury zapasów na początku bieżącego okresu oraz nie był w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania odnoszących się do stanów początkowych zapasów.**
- **Możliwy wpływ niemożności uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania odnoszących się do stanów początkowych zapasów uznaje się za istotny, ale nie rozległy, na wyniki finansowe oraz przepływy pieniężne jednostki⁹.**
- **Sytuacja finansowa na dzień bilansowy jest zaprezentowana rzetelnie.**
- **W danych okolicznościach za odpowiednią uważana jest opinia, która jest z zastrzeżeniem odnośnie do finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych, a bez zastrzeżeń odnośnie do sytuacji finansowej.**
- **Stosowne wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania, to te obowiązujące w systemie prawnym.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).**
- **Nie jest wymagane od audytora i nie zdecydował się on z innego powodu, aby przedstawić kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701.**
- **Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania audytora i nie zidentyfikował istotnego zniekształcenia innych informacji.**
- **Prezentowane są dane korespondujące, a sprawozdanie finansowe za poprzedni okres zostało zbadane przez poprzedniego audytora. Przepisy prawa lub regulacje nie zabraniają audytorowi odwoływania się do sprawozdania poprzedniego audytora w odniesieniu do danych korespondujących i audytor postanowił to zrobić.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.**
- **Dodatkowo do badania sprawozdania finansowego, audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez przepisy prawa krajowego.**

⁹ Jeżeli według osądu audytora, możliwy wpływ jest uznawany za istotny i rozległy na finansowe wyniki działalności i przepływy pieniężne, to audytor odstąpiłby od wyrażenia opinii o finansowych wynikach działalności i przepływach pieniężnych.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

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 o finansowych wynikach działalności oraz przepływach pieniężnych

Naszym zdaniem, z wyjątkiem możliwego wpływu 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 *przekazują prawdziwy i rzetelny obraz*) wynik finansowy i przepływy pieniężne Spółki za rok zakończony 31 grudnia 20X1 roku zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Opinia o sytuacji finansowej

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

Podstawa opinii, w tym podstawa opinii z zastrzeżeniem o finansowych wynikach działalności oraz przepływach pieniężnych

Zostaliśmy wybrani na audytorów Spółki 30 czerwca 20X1 r. i dlatego nie obserwowaliśmy spisu z natury zapasów na początku roku. Nie byliśmy w stanie w zadowalający nas sposób za pomocą alternatywnych sposobów upewnić się odnośnie do ilości zapasów utrzymywanych na dzień 31 grudnia 20X0 r. Ze względu na to, że stany początkowe zapasów wchodzą do ustalenia finansowych wyników działalności oraz przepływów pieniężnych, nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne byłoby dokonanie korekt w odniesieniu do zysku za rok wykazanego w sprawozdaniu z całkowitych dochodów oraz przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej wykazanych 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 audytora za badanie sprawozdania finansowego*. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla naszej opinii bez zastrzeżeń odnośnie do sytuacji finansowej i naszej opinii z zastrzeżeniem odnośnie do finansowych wyników działalności i przepływów pieniężnych.

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 za rok zakończony 31 grudnia 20X0 r. zostało zbadane przez innego audytora, 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 audytora na jego temat”]

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

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe¹¹

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

Odpowiedzialność audytora 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 audytora lub oba, odpowiednio dla określonego systemu prawnego]

[Adres audytora]

[Data]

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

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej www.iaasb.org. Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie, bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

Nazwy: „International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „ISQM”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń można znaleźć na permissions lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 510 *Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą

z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 510 *Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 510 *Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 510, *Initial Audit Engagements—Opening Balances*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

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



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™