

Załącznik Nr 1.30
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 705 (ZMIENIONY)
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 705 (ZMIENIONEGO)

MODYFIKACJE OPINII
W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 705 (ZMIENIONY)

MODYFIKACJE OPINII W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych
za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragrafy
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Rodzaje opinii zmodyfikowanych.....	2
Data wejścia w życie	3
Cel	4
Definicje	5
Wymogi	
Okoliczności, gdy modyfikacja opinii audytora jest wymagana.....	6
Ustalanie rodzaju modyfikacji opinii audytora	7–15
Forma i zawartość sprawozdania audytora, gdy opinia jest zmodyfikowana	16–29
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	30
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Rodzaje opinii zmodyfikowanych.....	A1
Okoliczności, gdy modyfikacja opinii audytora jest wymagana.....	A2–A12
Ustalanie rodzaju modyfikacji opinii audytora	A13–A16
Forma i zawartość sprawozdania audytora, gdy opinia jest zmodyfikowana	A17–A26
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	A27
Załącznik: Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora z modyfikacjami opinii	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora* należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora i przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności audytora za wydanie odpowiedniego w danych okolicznościach sprawozdania, gdy formułując opinię zgodnie z MSB 700 (zmienionym)¹, audytor wyciąga wniosek, że konieczna jest modyfikacja opinii audytora o sprawozdaniu finansowym. Niniejszy MSB dotyczy także tego, w jaki sposób na formę i zawartość sprawozdania audytora wpływa wyrażenie przez audytora opinii zmodyfikowanej. We wszystkich przypadkach zastosowanie mają wymogi sprawozdawcze zawarte w MSB 700 (zmienionym) i nie są one powtarzane w niniejszym MSB, chyba że wymogi niniejszego MSB odnoszą się do nich wprost lub je zmieniają.

Rodzaje opinii zmodyfikowanych

2. Niniejszy MSB ustanawia trzy rodzaje opinii zmodyfikowanych, mianowicie opinię z zastrzeżeniem, opinię negatywną oraz odmowę wyrażenia opinii. Decyzja odnośnie do tego, który rodzaj opinii zmodyfikowanej jest odpowiedni, zależy od:
 - (a) rodzaju sprawy powodującej powstanie modyfikacji, to jest, czy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone lub w przypadku niezdolności do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, może być istotnie zniekształcone, oraz
 - (b) osądu audytora na temat rozległości wpływu lub możliwego wpływu sprawy na sprawozdanie finansowe. (Zob. par. A1)

Data wejścia w życie

3. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy zakończone 15 grudnia 2016 r. lub później.

Cel

4. Celem audytora jest, aby jasno wyraził odpowiednio zmodyfikowaną opinię o sprawozdaniu finansowym, która jest konieczna, gdy:
 - (a) audytor wyciąga wniosek, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenie lub
 - (b) audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby wyciągnąć wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.

Definicje

5. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
 - (a) Rozległy – pojęcie używane w kontekście zniekształceń, aby opisać wpływ na sprawozdanie finansowe zniekształceń lub możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe zniekształceń, jeżeli jakiegokolwiek występują, które nie zostały wykryte ze względu na niezdolność do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe to taki, który według osądu audytora:
 - (i) nie jest ograniczony do konkretnych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego,

¹ MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*.

- (ii) jeżeli jednak jest ograniczony, stanowi lub mógłby stanowić znaczną część sprawozdania finansowego, lub
 - (iii) w odniesieniu do ujawnień jest fundamentalny dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników.
- (b) Opinia zmodyfikowana – opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna lub odmowa wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym.

Wymogi

Okoliczności, gdy modyfikacja opinii audytora jest wymagana

6. Audytor modyfikuje* opinię w sprawozdaniu audytora, gdy:
- (a) audytor wyciąga wniosek na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenie, lub (zob. par. A2-A7)
 - (b) audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby wyciągnąć wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia. (Zob. par. A8-A12)

Ustalanie rodzaju modyfikacji opinii audytora

Opinia z zastrzeżeniem

7. Audytor wyraża opinię z zastrzeżeniem, gdy:
- (a) audytor uzyskawszy wystarczające i odpowiednie dowody badania wyciąga wniosek, że zniekształcenia pojedynczo lub łącznie są istotne, ale nie rozległe w odniesieniu do sprawozdania finansowego, lub
 - (b) audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę opinii, ale audytor wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, jeżeli jakiegokolwiek występują, mógłby być istotny, ale nie rozległy.

Opinia negatywna

8. Audytor wyraża opinię negatywną, gdy audytor, uzyskawszy wystarczające i odpowiednie dowody badania, wyciąga wniosek, że zniekształcenia pojedynczo lub łącznie są zarówno istotne, jak i rozległe w odniesieniu do sprawozdania finansowego.

Odmowa wyrażenia opinii

9. Audytor odmawia wyrażenia opinii, gdy audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę opinii, i audytor wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, jeżeli jakiegokolwiek występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy.
10. Audytor odmawia wyrażenia opinii, gdy w niezwykle rzadkich okolicznościach angażujących wiele niepewności, audytor wyciąga wniosek, że pomimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie do każdej poszczególnej niepewności, nie jest możliwe, aby

* *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 przez 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 przywidziany w danym MSB.

sformułować opinię o sprawozdaniu finansowym ze względu na potencjalne wzajemne oddziaływanie niepewności i ich możliwy skumulowany wpływ na sprawozdanie finansowe.

Konsekwencja niezdolności do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania ze względu na ograniczenie narzucone przez kierownictwo po zaakceptowaniu zlecenia przez audytora

11. Jeżeli po zaakceptowaniu zlecenia audytor dowie się, że kierownictwo narzuciło ograniczenie zakresu badania, o którym audytor uważa, że prawdopodobnie będzie skutkować potrzebą wyrażenia opinii z zastrzeżeniem lub odmową wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, audytor żąda, aby kierownictwo usunęło to ograniczenie.
12. Jeżeli kierownictwo odmawia usunięcia ograniczenia, o którym mowa w paragrafie 11 niniejszego MSB, audytor informuje o tej sprawie osoby sprawujące nadzór, chyba że wszystkie te osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką², oraz ustala, czy możliwe jest, aby wykonać alternatywne procedury, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania.
13. Jeżeli audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, audytor ustala skutki w sposób następujący:
 - (a) jeżeli audytor wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, jeżeli jakiegokolwiek występują, mogłyby być istotny, ale nie rozległy, audytor wydaje opinię z zastrzeżeniem, lub
 - (b) jeżeli audytor wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, jeżeli jakiegokolwiek występują, mogłyby być zarówno istotny, jak i rozległy tak, że wydanie opinii z zastrzeżeniem byłoby nieadekwatne, aby zakomunikować powagę sytuacji, audytor:
 - (i) wycofuje się z badania, gdy jest to wykonalne i możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją, lub (zob. par. A13)
 - (ii) odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, jeżeli wycofanie się z badania przed wydaniem sprawozdania audytora nie jest wykonalne lub możliwe. (Zob. par. A14)
14. Jeżeli audytor wycofuje się, jak rozważano w paragrafie 13(b)(i), przed wycofaniem się audytor komunikuje osobom sprawującym nadzór wszelkie sprawy dotyczące zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania, które spowodowałyby powstanie modyfikacji opinii. (Zob. par. A15)

Inne rozważania odnoszące się do opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii

15. Gdy audytor uznaje za konieczne, aby wyrazić opinię negatywną lub odmówić wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym jako całości, sprawozdanie audytora nie zawiera także niezmodyfikowanej opinii w odniesieniu do tych samych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej o pojedynczym składniku sprawozdania finansowego lub jednym lub wielu poszczególnych elementach, kontach lub pozycjach składnika sprawozdania finansowego. Zawarcie takiej niezmodyfikowanej opinii w tym samym sprawozdaniu³, w tych okolicznościach

² MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, paragraf 13.

³ MSB 805 (zmieniony) *Szczególne rozważania – badania pojedynczych składników sprawozdań finansowych oraz poszczególnych elementów, kont lub pozycji składnika sprawozdania finansowego* dotyczy okoliczności, gdzie audytor jest zaangażowany, aby wyrazić odrębną opinię o jednym lub wielu poszczególnych elementach, kontach lub pozycjach składnika sprawozdania finansowego.

zaprzeczałoby negatywnej opinii audytora lub odmowie wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym jako całości. (Zob. par. A16)

Forma i zawartość sprawozdania audytora, gdy opinia jest zmodyfikowana

Opinia audytora

16. Gdy audytor modyfikuje opinię z badania, audytor dla sekcji „Opinia” używa nagłówka, odpowiednio, „Opinia z zastrzeżeniem”, „Opinia negatywna” lub „Odmowa wyrażenia opinii”. (Zob. par. A17–A19)

Opinia z zastrzeżeniem

17. Gdy audytor wyraża opinię z zastrzeżeniem ze względu na istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym, audytor stwierdza, że zdaniem audytora, z wyjątkiem wpływu spraw(-y) opisanych(-ej) w sekcji “Podstawa opinii z zastrzeżeniem”:
 - (a) gdy raportuje zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz) [...] zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej], lub
 - (b) gdy raportuje zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, załączone sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej].

Gdy modyfikacja powstaje na skutek niezdolności do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, audytor używa dla opinii zmodyfikowanej odpowiedniego wyrażenia “z wyjątkiem możliwego wpływu spraw(-y)...”. (Zob. par. A20)

Opinia negatywna

18. Gdy audytor wyraża opinię negatywną, audytor stwierdza, że zdaniem audytora, ze względu na znaczenie spraw(-y) opisanych(-ej) w sekcji “Podstawa opinii negatywnej”:
 - (a) gdy raportuje zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, załączone sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie (lub nie przekazuje prawdziwego i rzetelnego obrazu) [...] zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej], lub
 - (b) gdy raportuje zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, załączone sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej].

Odmowa wyrażenia opinii

19. Gdy audytor odmawia wyrażenia opinii ze względu na niezdolność do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, audytor:
 - (a) stwierdza, że audytor nie wyraża opinii o załączonym sprawozdaniu finansowym,
 - (b) stwierdza, że z powodu znaczenia spraw(-y) opisanych(-ej) w sekcji „Podstawa odmowy wyrażenia opinii”, audytor nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby zapewniły podstawę dla opinii z badania o sprawozdaniu finansowym, oraz
 - (c) zmienia stwierdzenie wymagane przez paragraf 24(b) w MSB 700 (zmienionym), które wskazuje, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane, na stwierdzenie, że audytor został zaangażowany do badania sprawozdania finansowego.

Podstawa Opinii

20. Gdy audytor modyfikuje opinię o sprawozdaniu finansowym, audytor dodatkowo oprócz poszczególnych elementów wymaganych przez MSB 700 (zmieniony): (zob. par. A21)
 - (a) zmienia nagłówek „Podstawa opinii” wymagany przez paragraf 28 w MSB 700 (zmienionym) na, odpowiednio, „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, „Podstawa opinii negatywnej” lub „Podstawa odmowy wyrażenia opinii”, oraz
 - (b) w tej sekcji zawiera opis sprawy powodującej powstanie modyfikacji.
21. Jeżeli występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które dotyczy poszczególnych kwot w sprawozdaniu finansowym (w tym ujawnień ilościowych), audytor zawiera w sekcji „Podstawa opinii” opis i kwantyfikację skutku finansowego tego zniekształcenia, chyba że jest to niewykonalne. Jeżeli nie jest wykonalne, aby skwantyfikować skutki finansowe, audytor stwierdza to w tej sekcji. (Zob. par. A22)
22. Jeżeli występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które odnosi się do ujawnień jakościowych, audytor zawiera w sekcji „Podstawa opinii” wyjaśnienie, w jaki sposób ujawnienia są zniekształcone.
23. Jeżeli występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które odnosi się do braku ujawnienia informacji wymagających ujawnienia, audytor:
 - (a) omawia brak ujawnienia z osobami sprawującymi nadzór,
 - (b) opisuje w sekcji „Podstawa opinii” rodzaj pominiętych informacji oraz
 - (c) zamieszcza pominięte ujawnienia, pod warunkiem, że dokonanie tego jest wykonalne i audytor uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat pominiętych informacji, chyba że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację. (Zob. par. A23)
24. Jeżeli modyfikacja wynika z niezdolności do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, audytor zawiera przyczyny tej niezdolności w sekcji „Podstawa opinii”.
25. Gdy audytor wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, audytor zmienia stwierdzenie na temat tego, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla opinii audytora wymaganej przez paragraf 28(d) w MSB 700 (zmienionym), w ten sposób, aby zawrzeć wyrazy odpowiednio, „z zastrzeżeniem” lub „negatywnej”.
26. Gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, sprawozdanie audytora nie zawiera elementów wymaganych przez paragrafy 28(b) i 28(d) w MSB 700 (zmienionym). Tymi elementami są:
 - (a) odwołanie do sekcji sprawozdania audytora, gdzie opisana jest odpowiedzialność audytora, oraz
 - (b) stwierdzenie na temat tego, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę dla opinii audytora.
27. Nawet jeżeli audytor wyraził opinię negatywną lub odmówił wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, audytor opisuje w sekcji „Podstawa opinii” przyczyny wszelkich innych spraw, których audytor jest świadomy, że wymagałyby modyfikacji opinii, oraz ich skutki. (Zob. par. A24)

Opis odpowiedzialności audytora za badanie sprawozdania finansowego, gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym

28. Gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym ze względu na niezdolność do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania, audytor zmienia opis

odpowiedzialności audytora, wymagany przez paragrafy 39-41 w MSB 700 (zmienionym), aby zawrzeć tylko następujące: (zob. par. A25)

- (a) stwierdzenie, że odpowiedzialnością audytora jest, aby przeprowadzić badanie sprawozdania finansowego jednostki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania oraz wydać sprawozdanie audytora,
- (b) stwierdzenie, że jednakże, ze względu na sprawę(-y) opisaną(-e) w sekcji „Podstawa odmowy wyrażenia opinii” audytor nie był w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby zapewniły one podstawę dla opinii z badania o sprawozdaniu finansowym oraz
- (c) stwierdzenie na temat niezależności audytora i innych obowiązków etycznych, wymaganych przez paragraf 28(c) w MSB 700 (zmienionym).

Rozważania, gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym

29. Gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, sprawozdanie audytora nie zawiera sekcji „Kluczowe sprawy badania” zgodnie z MSB 701 lub sekcji „Inne informacje” zgodnie z MSB 720 (zmienionym), chyba że jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację^{4,5}. (Zob. par. A26)

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

30. Gdy audytor spodziewa się modyfikacji opinii w sprawozdaniu audytora, audytor komunikuje osobom sprawującym nadzór okoliczności, które doprowadziły do spodziewanej modyfikacji oraz sformułowanie modyfikacji. (Zob. par. A27)

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Rodzaje opinii zmodyfikowanych (Zob. par. 2)

- A1. Tabela poniżej przedstawia, w jaki sposób na rodzaj opinii, która ma zostać wyrażona, wpływa osąd audytora na temat rodzaju sprawy powodującej powstanie modyfikacji oraz rozległość jej wpływu lub możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe.

<i>Rodzaj sprawy powodującej powstanie modyfikacji</i>	<i>Osąd audytora dotyczący rozległości wpływu lub możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe</i>	
	<i>Istotny, ale nie rozległy</i>	<i>Istotny i rozległy</i>
Sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
Niezdolność do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania	Opinia z zastrzeżeniem	Odmowa wyrażenia opinii

Okoliczności, gdy modyfikacja opinii audytora jest wymagana

⁴ MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora*, paragrafy 11-13.

⁵ MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji*, paragraf A54.

Charakter istotnych zniekształceń (Zob. par. 6(a))

- A2. MSB 700 (zmieniony) wymaga, aby audytor w celu sformułowania opinii o sprawozdaniu finansowym wyciągnął wniosek co do tego, czy została uzyskana racjonalna pewność dotycząca tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia⁶. Wniosek ten bierze pod uwagę ocenę przez audytora nieskorygowanych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym, jeżeli takie występują, zgodnie z MSB 450⁷.
- A3. MSB 450 definiuje zniekształcenie jako różnicę pomiędzy raportowaną kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji sprawozdania finansowego oraz kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem, które są wymagane dla tej pozycji, aby była zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Odpowiednio, istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego może powstać w odniesieniu do:
- (a) odpowiedniości wybranych zasad (polityk) rachunkowości,
 - (b) zastosowania wybranych zasad (polityk) rachunkowości lub
 - (c) odpowiedniości lub adekwatności ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Odpowiedniość wybranych zasad (polityk) rachunkowości

- A4. W odniesieniu do odpowiedniości zasad (polityk) rachunkowości, które wybrało kierownictwo, istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego mogą powstać na przykład, gdy:
- (a) wybrane zasady (polityki) rachunkowości nie są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - (b) sprawozdanie finansowe nie opisuje prawidłowo zasad (polityki) rachunkowości odnoszącej się do znaczącej pozycji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całkowitych dochodów, sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym lub sprawozdaniu z przepływów pieniężnych, lub
 - (c) sprawozdanie finansowe nie przedstawia lub nie ujawnia będących ich podstawą transakcji i zdarzeń w sposób, który osiąga rzetelną prezentację.
- A5. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często zawierają wymogi dla ujęcia i ujawnienia zmian w zasadach (politykach) rachunkowości. Tam, gdzie jednostka zmieniła swój wybór znaczących zasad (polityk) rachunkowości, może powstać istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, gdy jednostka nie przestrzegала tych wymogów.

Zastosowanie wybranych zasad (polityk) rachunkowości

- A6. W odniesieniu do zastosowania wybranych zasad (polityk) rachunkowości istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego może powstać:
- (a) gdy kierownictwo nie zastosowało wybranych zasad (polityk) rachunkowości spójnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, gdy kierownictwo nie zastosowało wybranych zasad (polityk) rachunkowości spójnie pomiędzy okresami lub do podobnych transakcji i zdarzeń (spójność w zastosowaniu), lub
 - (b) ze względu na metodę zastosowania wybranych zasad (polityk) rachunkowości (takie jak niezamierzony błąd w zastosowaniu).

Odpowiedniość lub adekwatność ujawnień w sprawozdaniu finansowym

⁶ MSB 700 (zmieniony), paragraf 11.

⁷ MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania*, paragraf 11.

A7. W odniesieniu do odpowiedniości lub adekwatności ujawnień w sprawozdaniu finansowym, istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego mogą powstawać, gdy:

- (a) sprawozdanie finansowe nie zawiera wszystkich ujawnień wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,
- (b) ujawnienia w sprawozdaniu finansowym nie są prezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, lub
- (c) sprawozdanie finansowe nie dostarcza dodatkowych ujawnień koniecznych, aby osiągnąć rzetelną prezentację wykraczających poza ujawnienia szczegółowo wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

Paragraf A17 w MSB 450 dostarcza dalszych przykładów istotnych zniekształceń w ujawnieniach jakościowych, które mogą powstać.

Istota niezdolności do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania (Zob. par. 6(b))

A8. Niezdolność audytora do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania (określana także jako ograniczenie zakresu badania) może powstawać z powodu:

- (a) okoliczności wykraczających poza kontrolę jednostki,
- (b) okoliczności odnoszących się do rodzaju lub rozłożenia w czasie pracy audytora lub
- (c) ograniczeń nałożonych przez kierownictwo.

A9. Niezdolność do wykonania konkretnej procedury nie stanowi ograniczenia zakresu badania, jeżeli audytor jest w stanie uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania poprzez wykonanie procedur alternatywnych. Jeżeli nie jest to możliwe, stosuje się odpowiednio wymogi paragrafów 7(b) i 9-10. Ograniczenia nakładane przez kierownictwo mogą mieć inne skutki dla badania, takie jak dla oszacowania przez audytora ryzyk oszustwa oraz rozważenia kontynuacji zlecenia.

A10. Przykłady okoliczności wykraczających poza kontrolę jednostki obejmują przypadki, gdy:

- dokumentacja księgowa jednostki została zniszczona,
- dokumentacja księgowa części składowej grupy, dla której ustalono, że konieczne będą dalsze procedury badania dla celów badania grupy, została przejęta bezterminowo przez władze rządowe.

A11. Przykłady okoliczności odnoszących się do rodzaju lub czasu przeprowadzenia pracy audytora obejmują przypadki, gdy:

- od jednostki wymagane jest zastosowanie metody praw własności dla jednostki stowarzyszonej, a audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących informacji finansowych tej drugiej, aby ocenić, czy metoda praw własności została odpowiednio zastosowana,
- moment powołania audytora jest taki, że audytor nie jest w stanie obserwować spisu z natury zapasów,
- audytor ustala, że wykonanie tylko procedur wiarygodności nie jest wystarczające, ale kontrole jednostki nie są skuteczne.

A12. Przykłady niezdolności do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania powstającej z ograniczenia zakresu badania nałożonego przez kierownictwo obejmują przypadki, gdy:

- kierownictwo uniemożliwia audytorowi obserwowanie spisu z natury zapasów,

- kierownictwo uniemożliwia audytorowi zwrócenie się o zewnętrzne potwierdzenie konkretnych sald kont.

Ustalanie rodzaju modyfikacji opinii audytora

Konsekwencja niezdolności do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania ze względu na ograniczenie nałożone przez kierownictwo po akceptacji zlecenia przez audytora (Zob. par. 13(b)(i)–14)

- A13. Praktyczna możliwość wycofania się z badania może zależeć od stopnia zaawansowania zlecenia w czasie, gdy kierownictwo nakłada ograniczenie zakresu. Jeżeli audytor w zasadzie zakończył badanie, audytor może podjąć decyzję, aby dokończyć badanie w możliwym zakresie, odmówić wyrażenia opinii i wyjaśnić ograniczenie zakresu w sekcji „Podstawa odmowy wyrażenia opinii” przed wycofaniem się.
- A14. W pewnych okolicznościach wycofanie się z badania może nie być możliwe, jeżeli od audytora wymagane jest przez przepisy prawa lub regulację, aby kontynuować zlecenie badania. Może tak być w przypadku audytora, który jest powoływany, aby zbadać sprawozdanie finansowe jednostek sektora publicznego. Może być tak także w przypadku systemów prawnych, gdy audytor jest powoływany, aby zbadać sprawozdanie finansowe obejmujące konkretny okres lub jest powoływany na konkretny okres i wycofanie się jest zabronione, odpowiednio, przed zakończeniem badania tego sprawozdania finansowego lub przed końcem tego okresu. Audytor może także uznać za konieczne, aby zawrzeć akapit zawierający inne sprawy w sprawozdaniu audytora⁸.
- A15. Gdy audytor wyciąga wniosek, że wycofanie się z badania jest konieczne ze względu na ograniczenie zakresu, mogą istnieć zawodowe, prawne lub regulacyjne wymogi dla audytora, aby zakomunikować sprawy odnoszące się do wycofania się ze zlecenia regulatorom lub właścicielom jednostki.

Inne rozważania odnoszące się do opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii (Zob. par. 15)

- A16. Poniżej zamieszczono przykłady okoliczności sprawozdawczości, które nie stałyby w sprzeczności z negatywną opinią audytora lub odmową wyrażenia opinii:
- wyrażenie niezmodyfikowanej opinii o sprawozdaniu finansowym sporządzonym według danych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, w tym samym sprawozdaniu, wyrażenie opinii negatywnej o tym samym sprawozdaniu finansowym według innych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej⁹,
 - odmowa wyrażenia opinii odnoszącej się do wyników działalności i przepływów pieniężnych tam, gdzie to stosowne, oraz niezmodyfikowanej opinii odnoszącej się do sytuacji finansowej (zobacz MSB 510¹⁰). W tym przypadku audytor nie odmówił wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym jako całości.

Forma i zawartość sprawozdania audytora, gdy opinia jest zmodyfikowana

Przykłady ilustrujące sprawozdania audytora (Zob. par. 16)

- A17. Przykłady ilustrujące 1 i 2 w załączniku zawierają sprawozdania audytora z opiniami, odpowiednio, z zastrzeżeniem i negatywną, ponieważ sprawozdania finansowe są istotnie

⁸ MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora*, paragraf A10.

⁹ Zobacz paragraf A31 w MSB 700 (zmienionym) dla opisu tej okoliczności.

¹⁰ MSB 510 *Zlecenia badania po raz pierwszy — stany początkowe*, paragraf 10.

zniekształcone.

- A18. Przykład ilustrujący 3 w załączniku zawiera sprawozdanie audytora z opinią z zastrzeżeniem, ponieważ audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania. Przykład ilustrujący 4 zawiera odmowę wyrażenia opinii ze względu na niezdolność do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania na temat pojedynczego elementu sprawozdania finansowego. Przykład ilustrujący 5 zawiera odmowę wyrażenia opinii ze względu na niezdolność do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania na temat wielu elementów sprawozdania finansowego. W każdym z dwóch ostatnich przypadków możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe niezdolności jest zarówno istotny, jak i rozległy. Załączniki do innych MSB, które zawierają wymogi sprawozdawcze, w tym MSB 570 (zmieniony)¹¹, także zawierają przykłady ilustrujące sprawozdań audytora z opiniami zmodyfikowanymi.

Opinia audytora (Zob. par. 16)

- A19. Dokonanie zmiany tego nagłówka wyjaśnia użytkownikowi, że opinia audytora jest zmodyfikowana i wskazuje rodzaj modyfikacji.

Opinia z zastrzeżeniem (Zob. par. 17)

- A20. Gdy audytor wyraża opinię z zastrzeżeniem, nie byłoby odpowiednie, aby użyć sformułowań takich jak „z powyższym wyjaśnieniem” lub „pod warunkiem, że” w sekcji „Opinia”, ponieważ nie są one wystarczająco jasne lub skuteczne.

Podstawa opinii (Zob. par. 20, 21, 23, 27)

- A21. Spójność w sprawozdaniu audytora pomaga promować zrozumienie przez użytkowników oraz identyfikować nietypowe okoliczności, gdy one występują. Odpowiednio, pomimo że jednolitość w sformułowaniu opinii zmodyfikowanej oraz w opisie powodów modyfikacji może nie być możliwa, pożądana jest spójność zarówno formy, jak i zawartości sprawozdania audytora.
- A22. Przykładem skutków finansowych istotnych zniekształceń, które audytor może opisać w sekcji „Podstawa opinii” w sprawozdaniu audytora jest kwantyfikacja wpływu na podatek dochodowy, zysk przed opodatkowaniem, zysk netto i kapitał własny w sytuacji, gdy wycena zapasów jest zawyżona.
- A23. Ujawnienie pominiętych informacji w sekcji „Podstawa opinii” nie byłoby praktyczne, jeżeli:
- (a) ujawnienia nie zostały sporządzone przez kierownictwo lub ujawnienia nie są w inny sposób łatwo dostępne dla audytora lub
 - (b) według osądu audytora ujawnienia byłyby nadmiernie obszerne w odniesieniu do sprawozdania audytora.
- A24. Opinia negatywna lub odmowa wyrażenia opinii odnoszące się szczególnej sprawy opisanej w sekcji „Podstawa opinii” nie uzasadnia pominięcia opisu innych zidentyfikowanych spraw, które inaczej wymagałyby modyfikacji opinii audytora. W takich przypadkach ujawnienie takich innych spraw, których audytor jest świadomy, mogą być stosowne dla użytkowników sprawozdania finansowego.

¹¹ MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności*.

Opis obowiązków audytora dotyczących badania sprawozdania finansowego, gdy audytor odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego (Zob. par. 28)

A25. Gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, lepszym miejscem na umieszczenie następujących stwierdzeń jest sekcja sprawozdania audytora „Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego”, co przedstawiono w przykładach ilustrujących 4-5 załącznika do niniejszego MSB:

- stwierdzenie wymagane przez paragraf 28(a) w MSB 700 (zmienionym), zmienione, aby stwierdzić, że odpowiedzialnością audytora jest przeprowadzić badanie sprawozdania finansowego jednostki zgodnie z MSB, oraz
- stwierdzenie wymagane przez paragraf 28(c) w MSB 700 (zmienionym) dotyczące niezależności oraz innych obowiązków etycznych.

Rozważania, gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym (Zob. par. 29)

A26. Dostarczenie powodów niezdolności do uzyskania przez audytora wystarczających i odpowiednich dowodów badania w sekcji sprawozdania audytora „Podstawa odmowy wyrażenia opinii” dostarcza użytkownikom informacji przydatnych w zrozumieniu, dlaczego audytor odmówił wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym i może dalej zabezpieczać przed nieodpowiednim poleganiem na nim. Jednakże komunikacja wszelkich kluczowych spraw badania innych niż sprawa(-y) powodująca(-e) powstanie odmowy wyrażenia opinii może sugerować, że sprawozdanie finansowe jako całość jest bardziej wiarygodne w odniesieniu do tych spraw, niż byłoby odpowiednie w danych okolicznościach i komunikacja taka byłaby niespójna z odmową wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym jako całości. Podobnie, nie byłoby odpowiednie, aby zawrzeć sekcję „Inne informacje” zgodnie z MSB 720 (zmienionym), odnoszącą się do rozważenia przez audytora spójności innych informacji ze sprawozdaniem finansowym. Odpowiednio, paragraf 29 niniejszego MSB zabrania zawierania sekcji „Kluczowe sprawy badania” lub sekcji „Inne informacje” w sprawozdaniu audytora, gdy audytor odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, chyba że od audytora w inny sposób wymagane jest przez przepisy prawa lub regulację zakomunikowanie kluczowych spraw badania lub raportowanie dotyczące Innych informacji.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór. (Zob. par. 30)

A27. Komunikowanie osobom sprawującym nadzór okoliczności, które doprowadziły do spodziewanej modyfikacji opinii audytora, oraz sformułowania modyfikacji umożliwia:

- (a) audytorowi powiadomienie osób sprawujących nadzór o zamierzonej(-ych) modyfikacji(-ach) oraz powodach (lub okolicznościach) modyfikacji,
- (b) audytorowi poszukiwanie jednomyślności osób sprawujących nadzór odnoszącej się do faktów dotyczących spraw(-y) powodujących(-ej) powstanie spodziewanej(-ych) modyfikacji lub potwierdzenie kwestii braku zgody z kierownictwem, oraz
- (c) osobom sprawującym nadzór okazję tam, gdzie to odpowiednie, aby dostarczyć audytorowi dalszych informacji oraz wyjaśnień w odniesieniu do spraw(-y) powodujących(-ej) powstanie spodziewanej(-ych) modyfikacji.

Załącznik

(Zob. par. A17–A18, A25)

Przykłady ilustrujące sprawozdań niezależnego audytora z modyfikacjami opinii

- Przykład ilustrujący 1: Sprawozdanie audytora zawierające opinię z zastrzeżeniem ze względu na istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego.
- Przykład ilustrujący 2: Sprawozdanie audytora zawierające opinię negatywną ze względu na istotne zniekształcenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Przykład ilustrujący 3: Sprawozdanie audytora zawierające opinię z zastrzeżeniem ze względu na niezdolność do uzyskania przez audytora wystarczających odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do zagranicznej jednostki stowarzyszonej.
- Przykład ilustrujący 4: Sprawozdanie audytora zawierające odmowę wyrażenia opinii ze względu na niezdolność do uzyskania przez audytora wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących pojedynczego elementu skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Przykład ilustrujący 5: Sprawozdanie audytora zawierające odmowę wyrażenia opinii ze względu na niezdolność do uzyskania przez audytora wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących wielu elementów sprawozdania finansowego.

Przykład ilustrujący 1 – Opinia z zastrzeżeniem ze względu na istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony)¹ nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzane przez kierownictwo zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe z MSB 210².
- Zapasy są zniekształcone. Zniekształcenie uznaje się za istotne, ale nie rozległe dla sprawozdania finansowego (tj. odpowiednia jest opinia z zastrzeżeniem).
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania, są te wymagane przez system prawny.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.
- Audytor uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania audytora, a sprawa powodująca powstanie opinii z zastrzeżeniem o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym także wpływa na inne informacje.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo oprócz badania sprawozdania finansowego audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane przez przepisy prawa krajowego.

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

² MSB 210 *Uzgadnianie warunków zlecenia badania.*

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

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

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego³**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 informacje o istotnych zasadach (politykach) 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 *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

Zapasy Spółki są ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w kwocie xxx. Kierownictwo nie ujęło zapasów w kwocie niższej spośród kosztu historycznego i wartości netto możliwej do uzyskania, lecz ujął je wyłącznie w koszcie historycznym, co stanowi odstępstwo od MSSF. Dokumentacja Spółki wskazuje, że gdyby kierownictwo ujęło zapasy w kwocie niższej spośród kosztu historycznego i wartości netto możliwej do uzyskania, wymagane byłoby ujęcie kwoty xxx, aby dokonać odpisu aktualizującego zapasy do ich wartości netto możliwej do uzyskania. W związku z tym koszt własny sprzedaży zwiększyłby się o xxx, a podatek dochodowy, zysk netto i kapitał własny zmniejszyłyby się, odpowiednio, o xxx, xxx i xxx.

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.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie audytora o nim”]

[*Sprawozdawczość zgodnie z wymogami sprawozdawczości opisanymi w MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 6 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego). Ostatni paragraf sekcji innych informacji w przykładzie ilustrującym 6 byłby dostosowany, aby opisywał konkretną sprawę powodującą powstanie opinii z zastrzeżeniem, która wpływa także na inne informacje.*]

Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania to te sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania sprawozdania finansowego za bieżący okres. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania sprawozdania finansowego jako całości oraz podczas formułowania naszej opinii o nim i nie dostarczamy osobnej opinii na temat tych spraw. Dodatkowo oprócz sprawy opisanej

³ Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

w sekcji *Podstawa opinii z zastrzeżeniem* ustaliliśmy sprawy opisane poniżej jako kluczowe sprawy badania, które powinny zostać zakomunikowane w naszym sprawozdaniu.

[Opis każdej kluczowej sprawy badania zgodnie z MSB 701.]

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe⁴

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

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

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

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

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

Partnerem odpowiedzialnym za zlecenie badania, którego rezultatem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego audytora, jest [imię i nazwisko].

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko audytora lub oba, odpowiednio dla konkretnego systemu prawnego]

[Adres audytora]

[Data]

⁴ Wszędzie w tych przykładach ilustrujących sprawozdania audytora pojęcia kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

Przykład ilustrujący 2 – Opinia negatywna ze względu na istotne zniekształcenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupy jednostki z jednostkami zależnymi (tj. MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie).
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za skonsolidowane sprawozdanie finansowe z MSB 210.
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone ze względu na nieskonsolidowanie jednostki zależnej. Istotne zniekształcenie uznaje się za rozległe dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Skutki zniekształcenia w odniesieniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie zostały ustalone, ponieważ dokonanie tego nie było wykonalne (tj. odpowiednia jest opinia negatywna).
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania, są te wymagane przez system prawny.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- MSB 701 ma zastosowanie, jednakże audytor ustalił, że nie występują żadne kluczowe sprawy badania inne niż sprawa opisana w sekcji „Podstawa opinii negatywnej”.
- Audytor uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania audytora, a sprawa powodująca powstanie opinii negatywnej o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym także wpływa na inne informacje.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo oprócz badania skonsolidowanego 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 skonsolidowanego sprawozdania finansowego⁵**Opinia negatywna**

Przeprowadziliśmy badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego spółki ABC i jej jednostek zależnych („Grupa”), które zawiera skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym informacje o istotnych zasadach (politykach) rachunkowości.

Naszym zdaniem, ze względu na znaczenie sprawy omówionej w sekcji naszego sprawozdania *Podstawa opinii negatywnej*, załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie (lub *nie przekazuje prawdziwego i rzetelnego obrazu*) skonsolidowanej sytuacji finansowej Grupy na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej skonsolidowanego wyniku finansowego i skonsolidowanych przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Podstawa opinii negatywnej

Jak wyjaśniono w notce X, Grupa nie skonsolidowała jednostki zależnej spółki XYZ, którą Grupa nabyła w 20X1 roku, ponieważ nie była jeszcze w stanie ustalić wartości godziwych pewnych istotnych aktywów i zobowiązań jednostki zależnej na dzień nabycia. Ta inwestycja jest więc ujęta według ceny nabycia. Zgodnie z MSSF spółka powinna skonsolidować tę jednostkę zależną i ująć nabycie na podstawie kwot prowizorycznych. Gdyby spółka XYZ została skonsolidowana, wpłynęłoby to istotnie na wiele elementów w załączonym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Skutki nieskonsolidowania dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie zostały ustalone.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasze obowiązki zgodnie z tymi standardami zostały dalej opisane w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność audytora za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*. Jesteśmy niezależni od Grupy zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania skonsolidowanego 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 negatywnej.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie audytora o nim”]

[*Sprawozdawczość zgodnie z wymogami sprawozdawczości opisanymi w MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 7 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego). Ostatni paragraf sekcji innych informacji w przykładzie ilustrującym 7 byłby dostosowany, aby opisywał konkretną sprawę powodującą powstanie opinii negatywnej, która wpływa także na inne informacje.*]

Kluczowe sprawy badania

⁵ Podtytuł „Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

Z wyjątkiem sprawy opisanej w sekcji *Podstawa opinii negatywnej*, ustaliliśmy, że nie występują żadne inne kluczowe sprawy badania do zakomunikowania w naszym sprawozdaniu.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za skonsolidowane sprawozdanie finansowe⁶

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 2 w MSB 700 (zmienionym).*]

Odpowiedzialność audytora za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 2 w MSB 700 (zmienionym).*]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 2 w MSB 700 (zmienionym).*]

Partnerem odpowiedzialnym za zlecenie badania, którego rezultatem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego audytora, jest [imię i nazwisko].

[*Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko audytora lub oba, odpowiednio dla konkretnego systemu prawnego*]

[*Adres audytora*]

[*Data*]

⁶ Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

Przykład ilustrujący 3 – Opinia z zastrzeżeniem ze względu na niezdolność do uzyskania przez audytora wystarczających dowodów badania w odniesieniu do zagranicznej jednostki stowarzyszonej

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki notowanej stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupy jednostki z jednostkami zależnymi (tj. MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie).
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za skonsolidowane sprawozdanie finansowe w MSB 210.
- Audytor nie był w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do inwestycji w zagraniczną jednostkę stowarzyszoną. Możliwy wpływ niezdolności do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania jest uważany za istotny, ale nie rozległy w odniesieniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. odpowiednia jest opinia z zastrzeżeniem).
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania, są te wymagane przez system prawny.
- Na podstawie uzyskanych dowodów badania audytor wyciągnął wniosek, że nie występuje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić znaczącą wątpliwość dotyczącą zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Kluczowe sprawy badania zostały zakomunikowane zgodnie z MSB 701.
- Audytor uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania audytora, a sprawa powodująca powstanie opinii z zastrzeżeniem o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym także wpływa na inne informacje.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Dodatkowo oprócz badania skonsolidowanego 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 skonsolidowanego sprawozdania finansowego⁷**Opinia z zastrzeżeniem**

Przeprowadziliśmy badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego spółki ABC i jej jednostek zależnych („Grupa”), które zawiera skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym informacje o istotnych zasadach (politykach) rachunkowości.

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

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

Inwestycja Grupy w spółkę XYZ, zagraniczną jednostkę stowarzyszoną, nabytą w trakcie roku i ujętą metodą praw własności, została ujęta w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 r. w kwocie xxx, a udział ABC w zysku netto XYZ jest zawarty w dochodach ABC za rok zakończony w tym dniu w kwocie xxx. Nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących wartości bilansowej inwestycji ABC w XYZ na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz udziału ABC w zysku netto XYZ za rok, ponieważ odmówiono nam dostępu do informacji finansowych, kierownictwa oraz audytorów XYZ. W konsekwencji nie byliśmy w stanie ustalić, czy jakiegokolwiek korekty do tych kwot byłyby konieczne.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasze obowiązki zgodnie z tymi standardami zostały dalej opisane w sekcji naszego sprawozdania *Odpowiedzialność audytora za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*. Jesteśmy niezależni od Grupy zgodnie z wymogami etycznymi, które są stosowne dla naszego badania skonsolidowanego 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.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak „Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie audytora o nim”]

[*Sprawozdawczość zgodnie z wymogami sprawozdawczości opisanymi w MSB 720 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 6 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego). Ostatni paragraf sekcji innych informacji w przykładzie ilustrującym 6 byłby dostosowany, aby opisywał konkretną sprawę powodującą powstanie opinii z zastrzeżeniem, która wpływa także na inne informacje.*]

⁷ Podtytuł „Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

Kluczowe sprawy badania

Kluczowe sprawy badania są to te sprawy, które według naszego zawodowego osądu były najbardziej znaczące podczas naszego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za bieżący okres. Do spraw tych odnieśliśmy się w kontekście naszego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości oraz formułowania naszej opinii na jego temat i nie dostarczamy osobnej opinii na temat tych spraw. Dodatkowo oprócz sprawy opisanej w sekcji *Podstawa opinii z zastrzeżeniem* ustaliliśmy sprawy opisane poniżej jako kluczowe sprawy badania, które mają zostać zakomunikowane w naszym sprawozdaniu.

[Opis każdej kluczowej sprawy badania zgodnie z MSB 701.]

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za skonsolidowane sprawozdanie finansowe⁸

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 2 w MSB 700 (zmienionym).]

Odpowiedzialność audytora za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 2 w MSB 700 (zmienionym).]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 2 w MSB 700 (zmienionym).]

Partnerem odpowiedzialnym za zlecenie badania, którego rezultatem jest niniejsze sprawozdanie niezależnego audytora, jest [imię i nazwisko].

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko audytora lub oba, odpowiednio dla konkretnego systemu prawnego]

[Adres audytora]

[Data]

⁸ Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

Przykład ilustrujący 4 – Odmowa wyrażenia opinii ze względu na niezdolność do uzyskania przez audytora wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących pojedynczego elementu skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem grupy jednostki z jednostkami zależnymi (tj. MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie).
- Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za skonsolidowane sprawozdanie finansowe w MSB 210.
- Audytor nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat pojedynczego elementu skonsolidowanego sprawozdania finansowego. To jest, audytor nie był także w stanie uzyskać dowodów badania na temat informacji finansowych dotyczących inwestycji we wspólne przedsięwzięcie, które stanowi ponad 90% aktywów netto jednostki. Możliwy wpływ tej niezdolności do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania jest uważany zarówno za istotny, jak i rozległy w odniesieniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. odpowiednia jest odmowa wyrażenia opinii).
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania, są te wymagane przez system prawny.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Wymagana jest bardziej ograniczona sekcja opisu obowiązków audytora.
- Dodatkowo oprócz badania skonsolidowanego 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 skonsolidowanego sprawozdania finansowego⁹**Odmowa wyrażenia opinii**

Zostaliśmy zaangażowani do zbadania skonsolidowanego sprawozdania finansowego spółki ABC i jej jednostek zależnych („Grupa”), które zawiera skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym informacje o istotnych zasadach (politykach) rachunkowości.

Nie wyrażamy opinii o załączonym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym Grupy. Ze względu na znaczenie sprawy opisanej w sekcji naszego sprawozdania *Podstawa odmowy wyrażenia opinii*, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby zapewniły podstawę dla opinii z badania na temat tego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Podstawa odmowy wyrażenia opinii

Inwestycja Grupy w jej wspólne przedsięwzięcie, spółkę XYZ, jest ujęta w kwocie xxx w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej Grupy, co stanowi ponad 90% aktywów netto Grupy na dzień 31 grudnia 20X1 r. Nie zezwolono nam na dostęp do kierownictwa i audytorów spółki XYZ, w tym do dokumentacji audytora z badania spółki XYZ. W wyniku tego nie byliśmy w stanie ustalić, czy jakiegokolwiek korekty byłyby konieczne w odniesieniu do proporcjonalnego udziału Grupy w aktywach spółki XYZ, które wspólnie kontroluje, jej proporcjonalnego udziału w zobowiązaniach spółki XYZ, za które jest wspólnie odpowiedzialna, jej proporcjonalnego udziału w przychodach i kosztach spółki XYZ za rok, oraz elementów tworzących skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym oraz skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za skonsolidowane sprawozdanie finansowe¹⁰

[*Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 2 w MSB 700 (zmienionym).*]

Odpowiedzialność audytora za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Jesteśmy odpowiedzialni za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego Grupy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania oraz wydanie sprawozdania audytora. Jednakże, ze względu na sprawę opisaną w sekcji naszego sprawozdania *Podstawa odmowy wyrażenia opinii*, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby zapewniły podstawę dla opinii z badania o tym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Jesteśmy niezależni od Grupy 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.

⁹ Podtytuł „Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

¹⁰ Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład ilustrujący 2 w MSB 700 (zmienionym).]

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko audytora lub oba, odpowiednio dla konkretnego systemu prawnego]

[Adres audytora]

[Data]

Przykład ilustrujący 5 – Odmowa wyrażenia opinii ze względu na niezdolność do uzyskania przez audytora wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących wielu elementów sprawozdania finansowego

Dla celów niniejszego przykładu ilustrującego sprawozdania audytora założono następujące okoliczności:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie nie jest badaniem grupy (tj. MSB 600 (zmieniony) nie ma zastosowania).
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzane przez kierownictwa zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe w MSB 210.
- Audytor nie był w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących wielu elementów sprawozdania finansowego, to jest audytor nie był również w stanie uzyskać dowodów badania na temat zapasów i należności jednostki. Możliwy wpływ tej niezdolności do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania jest uważany zarówno za istotny, jak i rozległy w odniesieniu do sprawozdania finansowego.
- Stosownymi wymogami etycznymi, które mają zastosowanie do badania są te wymagane przez system prawny.
- Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzanie sprawozdania finansowego.
- Wymagana jest bardziej ograniczona sekcja opisu obowiązków audytora.
- Dodatkowo oprócz badania sprawozdania finansowego audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze wymagane według przepisów prawa krajowego.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO AUDYTORA

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

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego¹¹**Odmowa wyrażenia opinii**

Zostaliśmy zaangażowani do zbadania 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 informacje o istotnych zasadach (politykach) rachunkowości.

Nie wyrażamy opinii o załączonym sprawozdaniu finansowym Spółki. Ze względu na znaczenie spraw opisanych w sekcji naszego sprawozdania *Podstawa odmowy wyrażenia opinii*, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby zapewniły podstawę dla opinii z badania o tym sprawozdaniu finansowym.

Podstawa odmowy wyrażenia opinii

Nie zostaliśmy powołani na audytorów Spółki przed dniem 31 grudnia 20X1 r., a przez to nie obserwowaliśmy spisu z natury zapasów na początek i koniec roku. Nie byliśmy w stanie upewnić się poprzez alternatywne środki odnoszące się do posiadanej ilości zapasów na 31 grudnia 20X0 r. i 20X1 r., które są ujęte w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w kwotach, odpowiednio, xxx i xxx. Dodatkowo wprowadzenie nowego skomputeryzowanego systemu dla należności we wrześniu 20X1 r. skutkowało wieloma błędami w należnościach. Na dzień naszego sprawozdania kierownictwo było nadal w trakcie korygowania słabości systemu i korygowania błędów. Nie byliśmy w stanie potwierdzić lub zweryfikować poprzez alternatywne środki należności zawartych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w łącznej kwocie xxx na dzień 31 grudnia 20X1 r. W wyniku tych spraw nie byliśmy w stanie ustalić, czy jakiegokolwiek korekty można byłoby uznać za konieczne w odniesieniu do zarejestrowanych i niezarejestrowanych zapasów i należności oraz elementów składających się na sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdanie z przepływów pieniężnych.

Odpowiedzialność kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór za sprawozdanie finansowe¹²

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

Odpowiedzialność audytora za badanie sprawozdania finansowego

Naszą odpowiedzialnością jest przeprowadzić badanie sprawozdania finansowego Spółki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania oraz wydać sprawozdanie audytora. Jednakże, ze względu na sprawy opisane w sekcji naszego sprawozdania *Podstawa odmowy wyrażenia opinii*, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby zapewniły one podstawę dla opinii z badania o tym sprawozdaniu finansowym.

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.

¹¹ Podtytuł „Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

¹² Lub inne pojęcia, które są odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w konkretnym systemie prawnym.

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

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

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko audytora lub oba, odpowiednio dla konkretnego systemu prawnego]

[Adres audytora]

[Data]

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) 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora*, 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) 705 (zmienionego) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 705 (zmienionego) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 705 (Revised), *Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*. 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™