

Krajowy Standard Badania 705(Z)

Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta

WAŻNE ZMIANY

Cyklem ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwa uwagę na **zmiany** w wybranych Krajowych Standardach Badania (KSB).

Zmiany polegają na przyjęciu do stosowania **zmienionych** przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) **standardów badania**.

CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

W dniu **21 marca 2019 r.** Krajowa Rada Biegłych Rewidentów przyjęła [uchwałę nr 3430/52a/2019 w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów](#).

Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Komisję Nadzoru Audytowego tj. w dniu **17 kwietnia 2019 r.**

OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

KSB 705(Z) ma zastosowanie do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2018 r. lub później z możliwością jego wcześniejszego zastosowania.

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- rozległy,
- opinia zmodyfikowana.

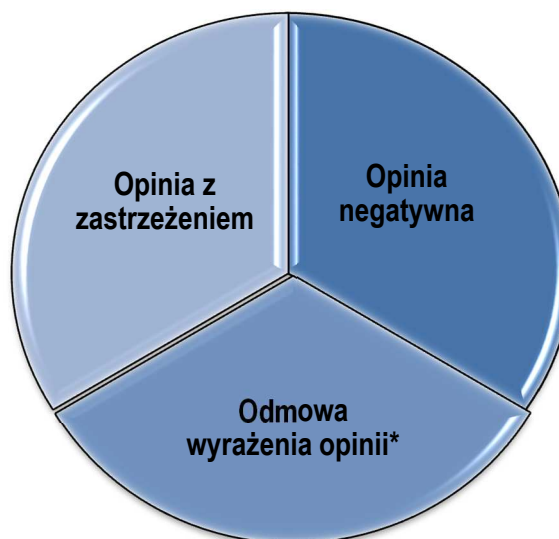
Krajowy Standard Badania 705(Z)

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?

[KSB 705\(Z\)](#) określa:

- odpowiedzialność biegłego rewidenta za wydanie **odpowiedniego sprawozdania z badania, gdy** podczas formułowania opinii zgodnie z [KSB 700\(Z\)](#) biegły rewident wyciąga wniosek, że **konieczna jest modyfikacja jego opinii o sprawozdaniu finansowym**;
- w jaki sposób **wyrażenie** przez biegłego rewidenta **zmodyfikowanej opinii** wpływa na **formę i treść sprawozdania biegłego rewidenta**.

Rodzaje opinii zmodyfikowanych według [KSB 705\(Z\)](#) są następujące:



* w art. 83 ust. 5 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2017 r. 1089 z późn. zm.) użyte zostało sformułowanie „odmowa wydania opinii”.

Decyzja, który rodzaj opinii zmodyfikowanej jest odpowiedni w danych okolicznościach, zależy od:

- *rodzaju sprawy* powodującej modyfikację: czy sprawozdanie finansowe **jest istotnie zniekształcone** (w przypadku istnienia zniekształcenia) lub **może być istotnie zniekształcone** (w przypadku braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania), oraz
- *osądu biegłego rewidenta na temat rozległości wpływu* lub **możliwego wpływu** sprawy powodującej modyfikację na sprawozdanie finansowe.

[KSB 705\(Z\)](#) wskazuje, że następujące okoliczności powodują modyfikację opinii przez biegłego rewidenta:

- na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciąga wniosek, że **sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenia** lub

Krajowy Standard Badania 705(Z)

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?

- biegły rewident **nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby wyciągnąć wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.**

W części „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” przedstawione zostały przykładowe okoliczności powodujące modyfikację opinii biegłego rewidenta.

Ustalając rodzaj zmodyfikowanej opinii zgodnie z [KSB 705\(Z\)](#), biegły rewident uwzględnia okoliczności wskazane w tabeli poniżej:

Rodzaj sprawy powodującej modyfikację	Osąd biegłego rewidenta na temat rozległości wpływu lub możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe	
	Istotny, ale nie rozległy	Istotny i rozległy
Biegły rewident stwierdza, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
Biegły rewident nie ma możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania	Opinia z zastrzeżeniem	Odmowa wyrażenia opinii

Dodatkowo, [KSB 705\(Z\)](#) wskazuje, że biegły rewident **odmawia wyrażenia opinii**, gdy w niezwykle rzadkich okolicznościach dotyczących **wielu niepewności**, biegły rewident wyciąga wniosek, że pomimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie każdej poszczególnej niepewności, nie jest możliwe sformułowanie opinii na temat sprawozdania finansowego ze względu na potencjalne wzajemne oddziaływanie niepewności i ich możliwy skumulowany wpływ na sprawozdanie finansowe (patrz również par. A33 [KSB 705\(Z\)](#)).

[KSB 705\(Z\)](#) zawiera dodatkowo rozważania odnoszące się do sytuacji braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania ze względu na ograniczenie narzucone przez kierownika jednostki po zaakceptowaniu zlecenia przez biegłego rewidenta.

Odnosząc się do formy i treści sprawozdania biegłego rewidenta, [KSB 705\(Z\)](#) wskazuje, że w sytuacji, gdy:

- biegły rewident modyfikuje opinię z badania:
 - dla sekcji „Opinia” używa odpowiedniego nagłówka: „Opinia z zastrzeżeniem”, „Opinia negatywna” lub „Odmowa wyrażenia opinii”;
 - zmienia nagłówki „Podstawa opinii” na, odpowiednio, „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, „Podstawa opinii negatywnej” lub „Podstawa odmowy wyrażenia opinii” **oraz w tej sekcji przedstawia opis sprawy powodującej modyfikację.**
aby **uświadomić użytkownikowi**, że opinia biegłego rewidenta jest zmodyfikowana i jednoznacznie wskazać rodzaj modyfikacji;
- biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, wówczas

Krajowy Standard Badania 705(Z)

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

używa w opinii odpowiedniego wyrażenia (zwrotu) aby jednoznacznie to wskazać oraz zmienia w treści opinii stwierdzenie dotyczące tego, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla *opinii biegłego rewidenta* odpowiednio, „z zastrzeżeniem” lub „negatywnej”;

3. występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które dotyczy **poszczególnych kwot** w sprawozdaniu finansowym (w tym *ujawnień ilościowych*), biegły rewident zamieszcza w sekcji „Podstawa opinii” **opis i wpływ finansowy** tego **zniekształcenia na sprawozdanie finansowe**, chyba że jest to niewykonalne (w takim przypadku biegły rewident stwierdza ten fakt w tej sekcji). Jako przykład, w sytuacji gdy wycena zapasów jest zawyżona, standard podaje, że biegły rewident może przedstawić w sprawozdaniu z badania wpływ zidentyfikowanego zniekształcenia na podatek dochodowy, zysk przed opodatkowaniem, zysk netto i kapitał własny.
4. występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które odnosi się do **ujawnień jakościowych**, biegły rewident zamieszcza w sekcji „Podstawa opinii” wyjaśnienie, w jaki sposób ujawnienia są zniekształcone.

Przykłady sytuacji, w których zniekształcenia ujawnień jakościowych mogą być istotne, obejmują:

- nieprawidłowy opis zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do znaczącej pozycji w sprawozdaniu finansowym,
 - pominięcie informacji o zdarzeniach lub okolicznościach, które doprowadziły do straty z tytułu utraty wartości (np. znaczący długotrwały spadek popytu na dany metal lub towar) przez jednostkę prowadzącą działalność wydobywczą,
 - niedokładne lub niekompletne opisy informacji dotyczących celów, polityk i procedur zarządzania kapitałem jednostek prowadzących działalność ubezpieczeniową lub bankową,
 - nieodpowiedni opis wrażliwości kursu wymiany walut w jednostce prowadzącej międzynarodową działalność handlową.
5. występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które odnosi się do **braku ujawnienia informacji** wymagających ujawnienia, biegły rewident:
 - (a) omawia brak ujawnienia z osobami sprawującymi nadzór,
 - (b) opisuje w sekcji „Podstawa opinii” rodzaj pominiętych informacji oraz zamieszcza pominięte ujawnienia, pod warunkiem, że jest to wykonalne i biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat pominiętych informacji (o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację);
 6. biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, sprawozdanie biegłego rewidenta nie zawiera:
 - (a) odwołania do sekcji sprawozdania biegłego rewidenta, gdzie opisana jest

Krajowy Standard Badania 705(Z)

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

odpowiedzialność biegłego rewidenta, oraz

- (b) stwierdzenia dotyczącego tego, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta,
 - (c) sekcji „*Kluczowe sprawy badania*” zgodnie z [KSB 701](#) lub sekcji „*Inne informacje*” zgodnie z KSB 720 (zmienionym) (chyba że jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację);
7. Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii ze względu na brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wówczas stwierdza, że nie wyraża opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego oraz uwzględnia dalsze wytyczne zawarte w [KSB 705\(Z\)](#) tj. zmienia opis odpowiedzialności biegłego rewidenta w taki sposób, że zamieszcza tylko następujące stwierdzenia:
- (a) że biegły rewident jest odpowiedzialny za przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego jednostki zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta,
 - (b) że ze względu na sprawę(-y) opisaną(-e) w sekcji „*Podstawa odmowy wyrażenia opinii*”, biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły one podstawę dla opinii z badania; oraz
 - (c) na temat niezależności biegłego rewidenta i innej odpowiedzialności etycznej, wymagane regulacjami [KSB 705\(Z\)](#).

Jeżeli modyfikacja opinii wynika z braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident opisuje przyczyny braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania w sekcji „*Podstawa opinii*”.

8. biegły rewident wyraził opinię negatywną lub odmówił wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, opisuje w sekcji „*Podstawa opinii*” przyczyny oraz skutki wszelkich innych spraw, których biegły rewident jest świadomy, iż wymagałyby modyfikacji opinii.

[KSB 705\(Z\)](#) wskazuje, że jeżeli biegły rewident **spodziewa się modyfikacji opinii** w sprawozdaniu biegłego rewidenta, **przedstawia osobom sprawującym nadzór:**

- okoliczności, które doprowadziły do spodziewanej modyfikacji oraz
- sformułowanie modyfikacji.

Załącznik do [KSB 705\(Z\)](#) zawiera przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierających modyfikacje opinii. Przykłady ilustrujące sprawozdanie biegłego rewidenta dostosowane do wymogów polskiego i unijnego prawa (ustawy o biegłych rewidentach i rozporządzenia 537/2014) dołączone są w formie załączników do uchwały nr [3430/52a/2019 w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów](#).

Krajowy Standard Badania 705(Z)

GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest [na stronie internetowej PIBR](#).

CO BYŁO POPZEDNIO?

Uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr **2041/37a/2018 2018 z dnia 5 marca 2018 r.** w sprawie krajowych standardów wykonywania zawodu, podjętą w związku z wymogami nowej ustawy o biegłych rewidentach, wprowadzono do stosowania standardy wydane przez IAASB w 2009 r., opublikowane w ramach Projektu „Clarity”. Brzmienie tych standardów w języku polskim nie uległo zmianie w stosunku do brzmienia standardów po raz pierwszy przyjętych do stosowania w formie uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr **2783/52/2015** z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej.

W 2015 r. IAASB wydała pakiet zmienionych międzynarodowych standardów badania oraz jeden nowy międzynarodowy standard badania, tj.: MSB 700 (Z), MSB 701, MSB 705 (Z), MSB 706 (Z), MSB 720 (Z), MSB 260 (Z), MSB 570 (Z). Zmienione przez IAASB standardy badania dotyczyły sprawozdawczości biegłego rewidenta. Standardy te zostały przyjęte do stosowania uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr **2039/37a/2018** z dnia 19 lutego 2017 r.

Zgodnie z § 4 ust. 2 Uchwały nr **3430/52a/2019**, KSB 705(Z) został przyjęty do dalszego stosowania w treści niezmienionej w stosunku do treści załącznika nr 1.3 do uchwały nr 2039/37a/2018.

UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje wybrane aspekty zmienionego standardu. Alert nie może być traktowany jako substytut zapoznania się z mającymi zastosowanie standardami i regulacjami prawnymi wiążącymi biegłego rewidenta oraz firmę audytorską.