

Przykład opinii biegłego rewidenta zawierającej zmodyfikowaną opinię – opinię negatywną:

## OPINIA NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Dla .....

(nazwa adresata opinii)

### Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego

Przeprowadziliśmy badanie załączonego sprawozdania finansowego.....

(nazwa jednostki<sup>1</sup> i określenie jej formy prawnej)

z siedzibą w.....

.....  
na które składają się: wprowadzenie do sprawozdania finansowego, bilans sporządzony na dzień ....., rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunek przepływów pieniężnych<sup>2</sup> za rok obrotowy od ..... do ..... oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.<sup>3</sup>

#### *Odpowiedzialność kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór<sup>4</sup> za sprawozdanie finansowe*

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie, na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, sprawozdania finansowego i za jego rzetelną prezentację zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2016 r. poz. 1047, z późn. zm.), zwaną dalej „ustawą o rachunkowości”, wydanymi na jej podstawie przepisami wykonawczymi oraz innymi obowiązującymi przepisami prawa. Kierownik jednostki jest również odpowiedzialny za kontrolę wewnętrzną, którą uznaje za niezbędną dla sporządzenia

<sup>1</sup> W przykładach opinii stosuje się określenie „jednostka”. W opinii właściwej celowe jest stosowanie takiej nazwy, pod jaką jednostka, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane, prowadzi firmę.

<sup>2</sup> Zapis „zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym i rachunek przepływów pieniężnych” dotyczy obligatoryjnie sprawozdań finansowych jednostek, o których jest mowa w art. 45 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

<sup>3</sup> W przypadku opinii dla jednostki, która sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR ten akapit powinien zostać dostosowany odpowiednio do formy oraz elementów sprawozdania opracowanego przez jednostkę w ramach stosowanych zasad. Przykładowo w wyliczeniu wymienić należy: sprawozdanie z wyniku za rok obrotowy..., sprawozdanie z całkowitych dochodów za rok obrotowy..., sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok obrotowy..., sprawozdanie z sytuacji finansowej sporządzone na dzień..., sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym za rok obrotowy... oraz opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości a także informacje dodatkowe i objaśniające.

Ponadto akapit ten wymaga modyfikacji w przypadku opinii wydawanej dla banku lub ubezpieczyciela.

<sup>4</sup> W przypadku gdy jednostka nie posiada rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego, z tytułu oraz z treści tego akapitu należy usunąć zapis dotyczący tego organu. Jeżeli jednostka posiada radę nadzorczą lub inny organ nadzorujący w treści akapitu należy wybrać odpowiednie sformułowanie dotyczące nazwy tego organu a nieodpowiednie usunąć.

sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem<sup>5</sup>.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej (lub innego organu nadzorującego) jednostki są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe spełniało wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości.

### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o tym sprawozdaniu finansowym na podstawie przeprowadzonego przez nas badania.

Badanie przeprowadziliśmy stosownie do postanowień rozdziału 7 ustawy o rachunkowości oraz zgodnie z Krajowymi Standardami Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania przyjętymi uchwałą nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. z późn. zm. Standardy te wymagają przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać wystarczającą pewność, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnego zniekształcenia.

Badanie polegało na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Dobór procedur badania zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem. Dokonując oceny tego ryzyka biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania i rzetelnej prezentacji przez jednostkę sprawozdania finansowego, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownika jednostki wartości szacunkowych, jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego.

Wyrażamy przekonanie, że uzyskane przez nas dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia przez nas opinii negatywnej.

### *Uzasadnienie opinii negatywnej*

Jednostka, wbrew obowiązującym zasadom rachunkowości, nie dokonała odpisów aktualizujących należności od dłużników postawionych w stan likwidacji i upadłości oraz od dłużników zalegających od dłuższego czasu z zapłatą. Należności te stanowią 40% aktywów jednostki. Dokonanie odpisów aktualizujących spowodowałoby wykazanie straty w wysokości .....

---

<sup>5</sup> Jeżeli jednostka sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR, to ten akapit otrzymuje następujące brzmienie:

„Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie, na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, sprawozdania finansowego i za jego rzetelną prezentację zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej oraz innymi obowiązującymi przepisami prawa. Kierownik jednostki jest również odpowiedzialny za kontrolę wewnętrzną, którą uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem”.

### *Opinia negatywna*

Naszym zdaniem, ze względu na wagę i skutki sprawy opisanej w „Uzasadnieniu opinii negatywnej”, załączone sprawozdanie finansowe, nie przekazuje rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki na dzień ....., jak też jej wyniku finansowego za rok obrotowy od ..... do ....., oraz nie zostało sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości<sup>6</sup>.

### **Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji**

#### *Opinia na temat sprawozdania z działalności*

W przedstawionej sytuacji za bezprzedmiotowe uznaliśmy rozpatrywanie sprawozdania z działalności jednostki.

#### *Informacje o wypełnieniu innych obowiązków wynikających z przepisów prawa*

[W tej sekcji zamieszcza się inne informacje wymagane przepisami, w tym ustawy o rachunkowości, a mianowicie np. o niedopełnieniu, do dnia wyrażenia opinii, określonych w art. 69 i 70 ustawy o rachunkowości obowiązków złożenia we właściwym rejestrze sądowym oraz do ogłoszenia sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzedzające rok obrotowy.]

Data opinii .....

[Imię, nazwisko, nr w rejestrze i podpis kluczowego biegłego rewidenta/podpisy kluczowych biegłych rewidentów]

.....

Działający w imieniu:

[Nazwa, adres i numer na liście podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, podmiotu w imieniu którego kluczowy biegły rewident/kluczowi biegli rewidenci zbadali/zbadali sprawozdanie finansowe]

.....

.....

---

<sup>6</sup> Jeżeli jednostka sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR, to „Opinia negatywna” otrzymuje następujące brzmienie:

„Naszym zdaniem, ze względu na wagę i skutki sprawy opisanej w „Uzasadnieniu opinii negatywnej”, załączone sprawozdanie finansowe, nie przekazuje rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowej i finansowej jednostki na dzień ....., jak też jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za rok obrotowy od ..... do ....., oraz nie zostało sporządzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości”.