

Przykład opinii biegłego rewidenta zawierającej zmodyfikowaną opinię – opinię z zastrzeżeniem z powodu niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania:

OPINIA NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Dla
(nazwa adresata opinii)

Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego

Przeprowadziliśmy badanie załączonego sprawozdania finansowego.....

.....
(nazwa jednostki¹ 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 pieniężnych² za rok obrotowy od do oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.³

Odpowiedzialność kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór⁴ 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

¹ 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.

² 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.

³ 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.

⁴ 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.

wykonawczymi oraz innymi obowiązującymi przepisami prawa. Kierownik jednostki jest również odpowiedzialny za kontrolę wewnętrzną, którą uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem⁵.

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 z zastrzeżeniem.

Uzasadnienie opinii z zastrzeżeniem

Inwestycja spółki ABC w spółkę XYZ będącą zagraniczną jednostką stowarzyszoną, którą nabyto w ciągu roku i rozliczono metodą praw własności, jest wykazana w bilansie w kwocie xxx na dzień 31 grudnia 20X1 r., a udział spółki ABC w wyniku netto spółki XYZ w kwocie xxx jest uwzględniony w wyniku finansowym spółki ABC za rok zakończony

⁵ 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”.

w tym dniu. Nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania wartości bilansowej inwestycji spółki ABC w spółkę XYZ na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz udziału w wyniku finansowym netto spółki XYZ, ponieważ odmówiono nam dostępu do informacji finansowych, kierownika jednostki i biegłych rewidentów spółki XYZ. Dlatego nie byliśmy w stanie ustalić, czy niezbędne byłyby korekty tych kwot.

Opinia z zastrzeżeniem

Naszym zdaniem, z wyjątkiem ewentualnych skutków sprawy opisanej w „Uzasadnieniu opinii z zastrzeżeniem”, załączone sprawozdanie finansowe:

- przekazuje rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki na dzień, oraz jej wynik finansowy za rok obrotowy od do, zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości⁶,
- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych,
- jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa⁷, i postanowieniami umowy/statutu⁸ jednostki.

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

Opinia na temat sprawozdania z działalności

Nasza opinia z badania sprawozdania finansowego nie obejmuje sprawozdania z działalności.

Za sporządzenie sprawozdania z działalności zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz innymi obowiązującymi przepisami prawa jest odpowiedzialny kierownik jednostki. Ponadto kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej (lub innego organu nadzorującego)⁹ jednostki są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie z działalności spełniało wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości.

Naszym obowiązkiem było, w związku z przeprowadzonym badaniem sprawozdania finansowego, zapoznanie się z treścią sprawozdania z działalności i wskazanie czy informacje w nim zawarte uwzględniają postanowienia art. 49 ustawy o rachunkowości i czy są one zgodne z informacjami zawartymi w załączonym sprawozdaniu finansowym. Naszym obowiązkiem było także złożenie oświadczenia, czy w świetle naszej wiedzy o jednostce i jej

⁶ Jeżeli jednostka sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR, to tiret pierwszy otrzymuje następujące brzmienie:

„przekazuje rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej jednostki na dzień, jak też jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok obrotowy od do, 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”.

⁷ W przypadku emitentów giełdowych należy odnieść się w tym miejscu również do zgodności z wymogami Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz.U. z 2016 r. poz. 860).

⁸ Należy wybrać właściwe.

⁹ W przypadku gdy jednostka nie posiada rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego 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.

otoczeniu uzyskanej podczas badania sprawozdania finansowego stwierdziliśmy w sprawozdaniu z działalności istotne zniekształcenia.¹⁰

Naszym zdaniem informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności uwzględniają postanowienia art. 49 ustawy o rachunkowości¹¹ i są zgodne z informacjami zawartymi w załączonym sprawozdaniu finansowym. Ponadto, w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania sprawozdania finansowego nie stwierdziliśmy istotnych zniekształceń w sprawozdaniu z działalności.^{*12 13}

**-jeśli stwierdzono zniekształcenia lub braki – należy odpowiednio zmodyfikować treść akapitu i je opisać.*

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]

.....

¹⁰ Jeżeli jednostka jest bankiem, to w tym miejscu sprawozdania należy dodatkowo zamieścić następujący zapis „Ponadto zgodnie z wymogami art. 111a ust. 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. prawo bankowe (Dz. U. z 2015 r., poz. 128, z późn. zm.), zwanej dalej „prawem bankowym”, naszym obowiązkiem było zbadanie informacji finansowych zawartych w punkcie xxx sprawozdania z działalności Banku. Badanie to przeprowadziliśmy zgodnie z zakresem opisanym w paragrafie „Odpowiedzialność biegłego rewidenta” powyżej.”

¹¹ W przypadku opinii dla emitentów giełdowych należy odnieść się w tym miejscu również do zgodności z wymogami Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 lutego 2009 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz.U. z 2016 r. poz. 860).

W przypadku opinii wydawanej dla banku należy dodatkowo odnieść się do wymogów określonych w art. 111a Prawo bankowe z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1579).

Natomiast w przypadku opinii dla ubezpieczyciela należy dodatkowo odnieść się do wymogów określonych w załączniku nr 6 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji z dnia 12 kwietnia 2016 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 562).

¹² Ponadto tylko w przypadku gdy klient jest spółką, której akcje notowane są na rynku regulowanym lub w alternatywnym systemie obrotu należy dodać następujący zapis, po odpowiednim uwzględnieniu informacji oznaczonych w tym przypisie symbolem „⁹⁾”:

„W związku z przeprowadzonym badaniem sprawozdania finansowego, naszym obowiązkiem było również zapoznanie się z oświadczeniem jednostki o stosowaniu ładu korporacyjnego stanowiącym wyodrębnioną część sprawozdania z działalności. Naszym zdaniem w oświadczeniu tym jednostka zawarła informacje wymagane zgodnie z zakresem określonym w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 60 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1639, z późn. zm.)⁹⁾ lub w regulaminach wydanych na podstawie art. 61 tej ustawy⁹⁾. Informacje te są zgodne z mającymi zastosowanie przepisami oraz z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.”

¹³ Jeżeli jednostka jest bankiem, to w tym miejscu sprawozdania należy dodatkowo zamieścić następujący zapis „Ponadto informacje finansowe zawarte w punkcie xx sprawozdania z działalności Banku zostały sporządzone zgodnie z wymogami art. 111a ust.1 i 2 prawa bankowego”.

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]

.....
.....