

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 700

Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych

WAŻNE ZMIANY

Cyklem ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwa uwagę na **zmiany** w Krajowych Standardach Rewizji Finansowej.

Zmiany polegają na zaimplementowaniu jako standardów krajowych, szeregu międzynarodowych standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r. poz. 1000), biegły rewident świadcząc usługi rewizji finansowej jest zobowiązany między innymi przestrzegać standardów rewizji finansowej. Przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Dostosowując prawo krajowe do Dyrektywy Unii Europejskiej obligującej Kraje Członkowskie do implementacji międzynarodowych standardów rewizji finansowej, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr [2783/52/2015](#) z dnia 10 lutego 2015 r. wprowadziła **jako krajowe standardy rewizji finansowej**:

- Międzynarodowe Standardy Badania (MSB),
- Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP),
- Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji (MSUA),

wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants, IFAC).

1 kwietnia 2015 r. Komisja Nadzoru Audytowego **zatwierdziła** powyższą uchwałę.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 700

OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują najpóźniej do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się:

- 31 grudnia 2016 r. i później – jeśli podmiot uprawniony świadczy usługi jednostkom zainteresowania publicznego,
- 31 grudnia 2017 r. i później – jeśli podmiot uprawniony nie świadczy usług jednostkom zainteresowania publicznego.

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują również w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych, których wykonywanie zostało rozpoczęte dnia 1 stycznia 2017 r. i później.

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

- równoczesnego stosowania uchwały Nr [2784/52/ 2015](#) KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (tj. o [Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1](#) – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, MSKJ 1), oraz
- po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia wcześniejszego stosowania nowych standardów.

Warunkiem niezbędnym do stwierdzenia o stosowaniu Krajowych Standardów Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania jest wdrożenie i stosowanie [MSKJ 1](#).

CZEGO STANDARD DOTYCZY?

Przedmiotem [KSRF 700](#) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym. Standard dotyczy także formy i treści sprawozdania biegłego rewidenta wydanego w rezultacie badania **kompletnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia**.

Wskazuje się, że standard ten należy odczytywać w kontekście [MSB 200](#) „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 700

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia,
- ramowe założenia ogólnego przeznaczenia
Założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności,
- opinia niezmodyfikowana.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Standard dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za **formułowanie opinii** o sprawozdaniu finansowym **a także formy i treści sprawozdania biegłego rewidenta** wydanego w rezultacie badania sprawozdania finansowego.

Biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Ocena ta obejmuje rozważenie **jakościowych aspektów praktyki księgowej**, w tym oznak możliwej **stronniczości osądów kierownictwa** dotyczących kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Formułując **niezmodyfikowaną opinię** biegły rewident stwierdza, że uzyskał wystarczającą pewność, że sprawozdanie finansowe jako całość **nie zawiera istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy jest ono spowodowane oszustwem lub błędem**.

Sprawozdanie biegłego rewidenta ma formę pisemną i **składa się z następujących sekcji (elementów)**:

- 1) tytułu,
- 2) adresata,
- 3) paragrafu wprowadzającego,
- 4) odpowiedzialności kierownictwa,
- 5) odpowiedzialności biegłego rewidenta,
- 6) opinii biegłego rewidenta,
- 7) innej odpowiedzialności sprawozdawczej,
- 8) podpisu biegłego rewidenta,
- 9) daty sprawozdania biegłego rewidenta,
- 10) adresu biegłego rewidenta.

Standard wskazuje tytuły poszczególnych sekcji.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 700

CO JEST ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

Ad 1) TYTUŁ wyraźnie wskazuje, że jest to sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta i potwierdza, że biegły rewident spełnił wszystkie odnośne wymogi etyczne dotyczące niezależności.

Ad 2) ADRESAT często jest określony przez prawo lub regulacje. Zazwyczaj sprawozdanie biegłego rewidenta jest adresowane do tych osób, dla których sprawozdanie zostało sporządzone, często są to udziałowcy/akcjonariusze lub osoby sprawujące nadzór w jednostce.

Ad 3) PARAGRAF WPROWADZAJĄCY

- identyfikuje jednostkę, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane,
- stwierdza, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane,
- wskazuje tytuł każdego sprawozdania, składającego się na kompletne sprawozdanie finansowe,
- nawiązuje do opisu znaczących zasad (polityki) rachunkowości i innych informacji objaśniających oraz
- określa datę lub okres objęty każdym ze sprawozdań wchodzących w skład sprawozdania finansowego.

Ad 4) ODPOWIEDZIALNOŚĆ KIEROWNICTWA ZA SPRAWOZDANIA FINANSOWE

W tej sekcji sprawozdania **opisuje się odpowiedzialność kierownictwa za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór**. Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz za kontrolę wewnętrzną, którą uznaje za nieodzowną dla sporządzania sprawozdania finansowego, nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

W niektórych systemach prawnych prawo lub regulacja określające odpowiedzialność kierownictwa mogą w szczególności odnosić się do odpowiedzialności za księgi rachunkowe i ewidencję księgową lub system księgowy. Standard wskazuje, że stanowią one integralną część kontroli wewnętrznej i standard nie nawiązuje do nich w szczególny sposób.

Ad 5) ODPOWIEDZIALNOŚĆ BIEGŁEGO REWIDENTA

Sekcja dotyczy odpowiedzialności za wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie przeprowadzonego badania. Zapis ten wyraźnie odróżnia zakres odpowiedzialności biegłego rewidenta od odpowiedzialności kierownika jednostki.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 700

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

W sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdza się, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSB. W sprawozdaniu wyjaśnia się również, że standardy te nakładają na biegłego rewidenta obowiązek przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać wystarczającą pewność, że sprawozdania finansowe nie zawierają istotnego zniekształcenia.

Ponadto w tym elemencie sprawozdania opisuje się badanie stwierdzając, że:

- badanie polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania kwot i ujawnień zawartych w sprawozdaniu finansowym,
- dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem lub błędem. Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania przez jednostkę sprawozdania finansowego, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki oraz
- badanie obejmuje też ocenę odpowiedniości zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych, jak również ogólną ocenę prezentacji sprawozdania finansowego.

W sprawozdaniu biegły rewident stwierdza, czy jego zdaniem **uzyskane dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia opinii z badania**.

Ad 6) OPINIA BIEGŁEGO REWIDENTA

Wyrażając niezmodyfikowaną opinię o sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z ramowymi złożeniami rzetelnej prezentacji, opinia, o ile prawo lub inne regulacje nie stanowią inaczej, zawiera jedno z poniższych sformułowań uznawanych za równoważne:

- a) sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach... zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej] lub
- b) sprawozdanie finansowe przekazuje rzetelny i jasny obraz... zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej].

Wyrażając niezmodyfikowaną opinię o sprawozdaniu finansowym sporządzonym stosownie do ramowych założeń zgodności, biegły rewident stwierdza w opinii, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej].

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 700

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

To, czy w danym systemie prawnym stosuje się sformułowanie „przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje rzetelny i jasny obraz” określa prawo lub regulacja lub ogólnie przyjęta w tym systemie praktyka.

Ad 7) INNA ODPOWIEDZIALNOŚĆ SPRAWOZDAWCZA

Jeżeli biegły rewident wywiązuje się także z innej odpowiedzialności sprawozdawczej – w stosunku do odpowiedzialności wynikającej z MSB za złożenie sprawozdania na temat sprawozdania finansowego – to tej innej odpowiedzialności sprawozdawczej jest poświęcona osobna sekcja. Wydzielenie ma na celu wyraźne oddzielenie tej innej odpowiedzialności od wynikającej z MSB odpowiedzialności biegłego rewidenta za sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych.

Ad 8) PODPIS BIEGŁEGO REWIDENTA jest składany w imieniu firmy audytorskiej, w imieniu biegłego rewidenta lub ewentualnie w jednym i drugim imieniu, w zależności od tego, co jest odpowiednie w danym systemie prawnym.

Ad 9) DATA SPRAWOZDANIA BIEGŁEGO REWIDENTA

Sprawozdanie nosi datę nie wcześniejszą niż data, na którą biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, stanowiące podstawę opinii, w tym dowody, że:

- a) sporządzono wszystkie sprawozdania składające się na sprawozdanie finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe oraz
- b) osoby uprawnione potwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe.

Data sprawozdania biegłego rewidenta informuje użytkownika, że biegły rewident uwzględnił wpływ znanych mu zdarzeń i transakcji, które nastąpiły przed tą datą. Odpowiedzialność biegłego rewidenta za zdarzenia i transakcje, które nastąpiły po dacie sprawozdania biegłego rewidenta określa [MSB 560](#) (porównaj [ALERT nr 23](#)).

Ad 10) ADRES BIEGŁEGO REWIDENTA

Sprawozdanie biegłego rewidenta określa miejsce w danym systemie prawnym, w którym biegły rewident wykonuje zawód.

Standard wskazuje, że jeżeli w danym systemie prawnym prawo lub regulacje wymagają od biegłego rewidenta **stosowania specyficznego układu lub sformułowań w sprawozdaniu biegłego rewidenta**, biegły rewident może powoływać się na MSB tylko wtedy, gdy sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera przynajmniej każdy z elementów wskazanych w par. 43 [MSB 700](#).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 700

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Standard odnosi się również do sprawozdania biegłego rewidenta w przypadku badań przeprowadzanych zgodnie zarówno ze standardami rewizji finansowej danego systemu prawnego, jak i MSB.

Ponadto standard określa sposób, w jaki biegły rewident powinien zachować się w sytuacji, gdy wraz ze sprawozdaniem finansowym prezentowane są informacje uzupełniające nie wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

[MSB 705](#) oraz [MSB 706](#) określają, w jaki sposób na formę i treść sprawozdania biegłego rewidenta wpływa **wyrażenie opinii zmodyfikowanej** lub **zamieszczenie paragrafu objaśniającego** lub **paragrafu dotyczącego innej sprawy** w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Załącznik do MSB 700 zawiera przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego.

Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierających niezmodyfikowaną opinię, dostosowanych do wymogów polskiego prawa, znajdują się **pod adresem** <https://www.kibr.org.pl/pl/prawo#krajowe-standardy-rewizji-finansowej>.

GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest na stronie internetowej KIBR pod adresem:

<https://www.kibr.org.pl/assets/file/491,KRBR-uchwala-2783-52-2015-KSRF-700.pdf>

CO BYŁO POPZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas uregulowana przez [Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1](#), w szczególności w rozdziale IX „Opinia i raport – postanowienia wspólne” oraz rozdziale X „Opinia”.

Zakres regulacji wskazanych w KSRF 1 był węższy niż w omawianym standardzie.

UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje wybrane aspekty nowych standardów. Alert nie może być traktowany jako substytut zapoznania się z mającymi zastosowanie standardami i regulacjami prawnymi wiążącymi biegłego rewidenta oraz podmiot uprawniony do badania.