

## Krajowy Standard Badania 700 (Z)

### Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego

---

#### 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 700(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?

- sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia,
- ramowe założenia ogólnego przeznaczenia,
- opinia niezmodyfikowana.

## Krajowy Standard Badania 700 (Z)

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

[KSB 700\(Z\)](#) ma zastosowanie do badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia (tj. na przykład rocznego sprawozdania finansowego jednostki). Ramowe założenia ogólnego przeznaczenia mogą być *ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji* lub *ramowymi założeniami zgodności*.

Celami biegłego rewidenta zgodnie z [KSB 700\(Z\)](#) są:

- sformułowanie opinii na temat sprawozdania finansowego na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania, oraz
- jasne wyrażenie tej opinii w pisemnym sprawozdaniu.

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

Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z wymogami *ramowych założeń rzetelnej prezentacji*, biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację. Ocena ta obejmuje rozpatrzenie jakościowych aspektów stosowanych zasad rachunkowości jednostki ([KSB 260 \(Z\)](#)), w tym oznak możliwej stronniczości w osądach kierownika jednostki ([KSB 540](#)). Biegły rewident wyciąga wniosek odnośnie tego, czy uzyskał racjonalną pewność, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Biegły rewident ocenia również, czy sprawozdanie finansowe odpowiednio odnosi się do lub opisuje mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, wówczas biegły rewident wyraża **opinię niezmodyfikowaną (bez zastrzeżeń)**.

Jeżeli biegły rewident:

- dochodzi do wniosku, że na podstawie uzyskanych dowodów badania, sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenia, lub
- nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania aby dojść do wniosku, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń

**modyfikuje opinię** w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z [KSB 705 \(Z\)](#).

Gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z wymogami *ramowych założeń zgodności*, od biegłego rewidenta nie wymaga się oceny, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację.

CO JEST  
ISTOTĄ  
STANDARDU?

## Krajowy Standard Badania 700 (Z)

**Sprawozdanie biegłego rewidenta** ma formę pisemną i **zawiera** następujące **sekcje** i elementy:

- 1) tytuł
- 2) adresat
- 3) opinia biegłego rewidenta (**zmiana umiejscowienia**)!
- 4) podstawa opinii (**nowość**)!
- 5) kontynuacja działalności (**nowość-rozszerzone obowiązki**)! – *jeśli dotyczy*
- 6) kluczowe sprawy badania (**nowość**)! – *jeśli dotyczy*
- 7) inne informacje – *jeśli dotyczy*
- 8) opis odpowiedzialności kierownictwa
- 9) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta
- 10) inna odpowiedzialność sprawozdawcza – *jeśli dotyczy*
- 11) imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta
- 12) podpis biegłego rewidenta
- 13) adres biegłego rewidenta
- 14) data sprawozdania biegłego rewidenta
- 15) standard wskazuje tytuły poszczególnych sekcji.

**Ad. 1) Tytuł**

Tytuł wyraźnie wskazuje, że jest to sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta.

**Ad. 2) Adresat**

Sprawozdanie jest odpowiednio adresowane, w zależności od okoliczności danego zlecenia. Zwykle jest adresowane do tych, dla których sprawozdanie zostało sporządzone: często albo do udziałowców/akcjonariuszy albo do osób sprawujących nadzór nad jednostką, której sprawozdanie finansowe jest badane.

**Ad. 3) Opinia biegłego rewidenta (**zmiana umiejscowienia**)!**

Wyrażona opinia na temat zbadanego sprawozdania finansowego jest zamieszczana na początku sprawozdania z badania i jest oznaczona nagłówkiem "Opinia". W przypadku gdy biegły rewident wyraża opinię inną niż bez zastrzeżeń zastosowanie mają wymogi [KSB 705 \(Z\)](#).

Sekcja „Opinia”:

- identyfikuje jednostkę, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane,
- stwierdza, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane,
- identyfikuje tytuł każdego składnika składającego się na sprawozdanie finansowe,
- odnosi się do not, w tym do podsumowania znaczących zasad (polityk) rachunkowości, oraz
- określa datę lub okres sprawozdawczy objęty każdym ze składników wchodzących w skład sprawozdania finansowego.

[KSB 700\(Z\)](#) wymaga wskazania zasad rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzeniu badanego sprawozdania finansowego.

## Krajowy Standard Badania 700 (Z)

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

#### Ad. 4) Podstawa opinii (nowość)!

Bezpośrednio po sekcji „Opinia” zamieszczana jest sekcja „Podstawa opinii”, która:

- zawiera opis zakresu badania w tym wskazanie standardów badania, według których przeprowadzono badanie,
- odnosi się do sekcji, która opisuje odpowiedzialność biegłego rewidenta,
- zawiera oświadczenie, że biegły rewident jest niezależny od jednostki zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi odnoszącymi się do badania oraz że wypełnił inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami,
- stwierdza, czy biegły rewident uważa, że dowody badania, które uzyskał, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla jego opinii.

Zgodnie z postanowieniami [KSB 700\(Z\)](#) sekcja „Podstawa opinii” jest wymagana zawsze, nawet w przypadku opinii „bez zastrzeżeń”.

#### Ad. 5) Kontynuacja działalności (nowość-rozszerzone obowiązki)!

Gdy ma to zastosowanie, biegły rewident sporządza sprawozdanie z badania zgodnie z [KSB 570 \(Z\)](#).

#### Ad. 6) Kluczowe sprawy badania (nowość)!

W przypadku badania pełnego sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia jednostek notowanych na giełdzie biegły rewident przedstawia kluczowe sprawy badania zgodnie z [KSB 701](#). KSB 701 ma również zastosowanie w przypadku, gdy przepisy prawa lub regulacja wymagają od biegłego rewidenta lub biegły rewident zdecyduje się przedstawić kluczowe sprawy badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

#### Ad. 7) Inne informacje

Jeżeli ma to zastosowanie, biegły rewident sporządza sprawozdanie z badania zgodnie z [KSB 720 \(Z\)](#).

#### Ad. 8) Opis odpowiedzialności kierownictwa

Sekcja opisuje odpowiedzialność kierownika jednostki za:

- sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz
- ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności (par. 2 [KSB 570 \(Z\)](#)) oraz tego, czy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości jest odpowiednie, a także ujawnienie, jeżeli ma to zastosowanie, spraw dotyczących kontynuacji działalności; wyjaśnienie odpowiedzialności

## Krajowy Standard Badania 700 (Z)

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

kierownika jednostki za tę ocenę obejmuje opis tego, kiedy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości jest odpowiednie.

Ta sekcja identyfikuje także osoby odpowiedzialne za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej. Ponadto zawiera nowy opis odpowiedzialności kierownika jednostki odnoszący się do obowiązków dotyczących zagadnienia kontynuacji działalności. Odzwierciedla on obowiązki wskazane w [KSB 570 \(Z\)](#).

#### Ad. 9) Opis odpowiedzialności biegłego rewidenta

Sekcja jest oznaczona nagłówkiem "Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego". Ta sekcja:

- stwierdza, że celami biegłego rewidenta są uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego opinię biegłego rewidenta,
- stwierdza, że racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że badanie przeprowadzone zgodnie ze standardami badania zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie, oraz
- stwierdza, że zniekształcenia mogą powstać na skutek oszustwa lub błędu, i albo opisuje, że uznaje się je za istotne, jeżeli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie mogłyby wpłynąć na decyzje ekonomiczne użytkowników podjęte na podstawie badanego sprawozdania finansowego, albo podaje definicję lub opisuje istotność zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

W zmienionym standardzie opis odpowiedzialności biegłego rewidenta dotyczący procesu badania został rozszerzony. W tej sekcji zawierany jest również opis obowiązków biegłego rewidenta odnoszących się do kwestii kontynuacji działalności. Odzwierciedla on obowiązki wskazane w [KSB 570 \(Z\)](#).

#### Ad. 10) Inna odpowiedzialność sprawozdawcza

W sprawozdaniu z badania biegły rewident może odnosić się do innej odpowiedzialności sprawozdawczej, która jest dodatkowa w stosunku do odpowiedzialności biegłego rewidenta wynikającej z KSB. W takiej sytuacji ta inna odpowiedzialność sprawozdawcza powinna być przedstawiona w osobnej sekcji zatytułowanej "Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych" lub innej odpowiedniej do treści sekcji. Jeżeli inna odpowiedzialność sprawozdawcza dotyczy tych samych zagadnień, które są prezentowane zgodnie z wymogami sprawozdawczości wynikającymi z KSB wówczas inna odpowiedzialność sprawozdawcza może być przedstawiona w tej samej sekcji, co powiązane elementy sprawozdania wymagane przez KSB.

## Krajowy Standard Badania 700 (Z)

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

#### Ad. 11) Imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta

Według [KSB 700\(Z\)](#) imię i nazwisko kluczowego biegłego rewidenta jest obligatoryjnie podawane w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie.

#### Ad. 12) Podpis biegłego rewidenta

Sprawozdanie biegłego rewidenta jest podpisywane.

#### Ad. 13) Adres biegłego rewidenta

W sprawozdaniu wskazywana jest miejscowość w kraju, gdzie biegły rewident wykonuje zawód.

#### Ad. 14) Data sprawozdania biegłego rewidenta

Sprawozdanie nosi datę nie wcześniejszą niż data, na którą biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których opiera się jego opinia na temat sprawozdania finansowego, w tym dowody, że:

- wszystkie składniki sprawozdania i ujawnienia, które składają się na sprawozdanie finansowe, zostały sporządzone, oraz
- osoby o potwierdzonych uprawnieniach zapewniły, że wzięły odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe.

**Załącznik** do KSB 700 (Z) zawiera przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego.

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 700 (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** 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 700(Z) został przyjęty do dalszego stosowania w treści niezmienionej w stosunku do treści załącznika nr 1.1 do uchwały nr 2039/37a/2018.

### UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje jedynie 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.