

Załącznik nr 1.35 do uchwały Nr 2783/52/2015
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 10 lutego 2015 r.

KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 805

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 805 (IAASB)

**BADANIE
POJEDYNCZYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH
ORAZ OKREŚLONYCH ELEMENTÓW, KONT
LUB POZYCJI SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO
– UWAGI SZCZEGÓLNE**

MIĘDZYKARODOWY STANDARD BADANIA 805
BADANIE POJEDYNCZYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH ORAZ OKREŚLONYCH
ELEMENTÓW, KONT LUB POZYCJI SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO – UWAGI
SZCZEGÓLNE

(stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1-3
Data wejścia w życie	4
Cel	5
Definicje	6
Wymogi	
Uwagi dotyczące podjęcia się wykonania zlecenia	7-9
Uwagi dotyczące zaplanowania i przeprowadzenia badania	10
Formułowanie opinii i uwagi dotyczące sprawozdania na temat sprawozdań finansowych	11-17
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Zakres standardu	A1-A4
Uwagi dotyczące podjęcia się wykonania zlecenia	A5-A9
Uwagi dotyczące zaplanowania i przeprowadzenia badania	A10-A14
Formułowanie opinii i uwagi dotyczące sprawozdania na temat sprawozdań finansowych	A15-A18
<i>Załącznik 1:</i> Przykłady określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego	
<i>Załącznik 2:</i> Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego i określonego elementu sprawozdania finansowego	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 805 „Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, sald lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) z grupy od 100 do 700 mają zastosowanie przy badaniu sprawozdań finansowych i należy je dostosować w miarę potrzeb do okoliczności wówczas, gdy stosuje się je przy badaniu innych historycznych informacji finansowych. Niniejszy standard dotyczy szczególnych rozważań związanych ze stosowaniem MSB przy badaniu pojedynczego sprawozdania finansowego oraz określonego elementu, konta lub pozycji tego sprawozdania. Pojedyncze sprawozdanie finansowe lub określony element, konto lub pozycja tego sprawozdania mogą być sporządzone zgodnie z ogólnymi ramowymi założeniami lub ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia. Jeżeli zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia, wówczas do badania stosuje się również MSB 800¹ (zob. par. A1-A4).
2. Niniejszy standard nie stosuje się w odniesieniu do sprawozdania biegłego rewidenta części grupy, które zostało wydane w wyniku prac przeprowadzonych w związku z informacjami finansowymi dotyczącymi części grupy na prośbę zespołu wykonującego badanie sprawozdań finansowych grupy, na potrzeby badania sprawozdań finansowych grupy (zob. MSB 600²).
3. Niniejszy standard nie uchyla wymogów innych standardów ani nie omawia wszystkich szczególnych aspektów, które mogą mieć znaczenie w okolicznościach danego zlecenia badania.

¹ MSB 800 „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia – uwagi szczególne”.

² MSB 600 „Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne”.

Data wejścia w życie

4. Niniejszy standard stosuje się przy badaniu pojedynczych sprawozdań finansowych lub określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później. W przypadku badania pojedynczych sprawozdań finansowych lub określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdań finansowych sporządzonych na określoną datę, niniejszy standard stosuje się przy badaniu takich informacji sporządzonych na dzień 14 grudnia 2010 r. i później.

Cel

5. Celem biegłego rewidenta stosującego MSB przy badaniu pojedynczych sprawozdań finansowych lub określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego jest odpowiednie podejście do szczególnych zagadnień mających znaczenie dla:

- (a) podjęcia się wykonania zlecenia,
- (b) zaplanowania i przeprowadzenia zlecenia oraz
- (c) formułowania opinii i sporządzania sprawozdania na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego.

Definicje

6. Dla celów niniejszego standardu powołanie na:

(a) „element sprawozdania finansowego” lub „element” oznacza „element, konto lub pozycję sprawozdania finansowego”,

(b) „Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej” oznacza Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej oraz

(c) pojedyncze sprawozdanie finansowe lub określony element sprawozdania finansowego obejmuje powiązane informacje dodatkowe. Powiązane informacje dodatkowe zazwyczaj obejmują opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające mające znaczenie dla sprawozdania finansowego lub jego elementu.

Wymogi

Uwagi dotyczące podjęcia się wykonania zlecenia

Zastosowanie MSB

7. MSB 200 wymaga od biegłego rewidenta przestrzegania wszystkich MSB odpowiednich dla danego badania³. W przypadku badania pojedynczego sprawozdania finansowego lub jego elementu wymóg ten ma zastosowanie niezależnie od tego, czy biegły rewident został zatrudniony również do badania kompletnych sprawozdań finansowych jednostki. Jeżeli biegły rewident nie został zatrudniony również do badania kompletnych sprawozdań finansowych jednostki, biegły rewident ustala, czy badanie pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu tych sprawozdań finansowych zgodnie z MSB jest wykonalne (zob. par. A5-A6).

Akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

8. MSB 210 wymaga od biegłego rewidenta ustalenia akceptowalności ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zastosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych⁴. W przypadku badania pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu tego sprawozdania, wymóg ten obejmuje ustalenie, czy zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zapewnia prezentację odpowiedniej liczby ujawnień umożliwiających zamierzonym użytkownikom zrozumienie informacji przekazywanych przez sprawozdanie finansowe lub jego element oraz wpływ istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane przez to sprawozdanie finansowe lub jego element (zob. par. A7).

Forma opinii

9. MSB 210 wymaga od biegłego rewidenta, aby ustalone warunki zlecenia badania obejmowały oczekiwaną formę wszelkich sprawozdań, które zostaną wydane przez biegłego rewidenta⁵. W przypadku badania pojedynczego sprawozdania finansowego lub jego elementu, biegły rewident rozważa, czy oczekiwana forma opinii jest odpowiednia do okoliczności (zob. par. A8-A9).

³ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 18

⁴ MSB 210 „Uzgardnianie warunków zlecenia badania”, paragraf 6(a).

⁵ MSB 210, paragraf 10(e).

Uwagi dotyczące zaplanowania i przeprowadzenia badania

10. MSB 200 stwierdza, że MSB są opracowane na potrzeby badania sprawozdań finansowych; jeśli będą stosowane przy badaniu innych historycznych informacji finansowych, należy je dostosować odpowiednio do okoliczności⁶⁷. Planując i przeprowadzając badanie pojedynczego sprawozdania finansowego lub jego określonego elementu, biegły rewident dostosowuje wszystkie MSB odpowiednie dla danego badania zgodnie z tym, co jest niezbędne w okolicznościach danego zlecenia (zob. par. A10-A14).

Formułowanie opinii i uwagi dotyczące sprawozdania na temat sprawozdań finansowych

11. Formułując opinię i sporządzając sprawozdanie na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub jego określonego elementu, biegły rewident stosuje wymogi MSB 700⁸ dostosowane zgodnie z tym, co jest niezbędne w określonych okolicznościach (zob. par. A15-A16).

Sprawozdania na temat kompletnych sprawozdań finansowych jednostki i pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu tych sprawozdań finansowych

12. Jeżeli biegły rewident podejmuje się zlecenia polegającego na wydaniu sprawozdania na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub jego określonego elementu łącznie ze zleceniem badania kompletnych sprawozdań finansowych jednostki, biegły rewident wydaje odrębną opinię w przypadku każdego z tych zleceń.

13. Zbadane pojedyncze sprawozdanie finansowe lub określony element tego sprawozdania może być opublikowany łącznie ze zbadanymi kompletnymi sprawozdaniami finansowymi jednostki. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że prezentacja pojedynczego sprawozdania finansowego lub jego określonego elementu nie jest wystarczająco odróżniona od kompletnych sprawozdań finansowych, biegły rewident zwraca się do kierownictwa o wyjaśnienie tej sytuacji. Zgodnie z paragrafami 15 i 16 biegły rewident odróżnia opinię o pojedynczym sprawozdaniu finansowym lub określonym elemencie tego sprawozdania od opinii o kompletnych sprawozdaniach finansowych. Biegły rewident nie wydaje sprawozdania biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego, dopóki nie jest zadowolony z dokonanego odróżnienia.

Zmodyfikowana opinia, paragraf objaśniający lub paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat kompletnych sprawozdań finansowych jednostki

14. Jeżeli opinia w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat kompletnych sprawozdań finansowych jednostki została zmodyfikowana lub to sprawozdanie zawiera paragraf objaśniający lub paragraf dotyczący innej sprawy, biegły rewident ustala skutek, jaki może to wywrzeć na sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego. Jeżeli uzna to za odpowiednie biegły rewident modyfikuje opinię o pojedynczym sprawozdaniu finansowym lub określonym elemencie sprawozdania finansowego lub zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta odpowiednio paragraf objaśniający lub paragraf dotyczący innej sprawy (zob. par. A17).

15. Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne wyrażenie opinii negatywnej lub odstąpienie od wyrażenia opinii o kompletnych sprawozdaniach finansowych jednostki jako całości, MSB 705 nie zezwala biegłemu rewidentowi na zamieszczenie w tym samym sprawozdaniu biegłego rewidenta niezamodyfikowanej opinii o pojedynczym sprawozdaniu finansowym wchodzącym w skład sprawozdań finansowych bądź o określonym elemencie tych sprawozdań finansowych⁹. Wynika to z faktu, iż zamieszczenie tego rodzaju niezamodyfikowanej opinii byłoby w takim przypadku sprzeczne z negatywną opinią biegłego rewidenta lub z odstąpieniem od wyrażenia opinii o kompletnych sprawozdaniach finansowych jednostki jako całości (zob. par. A18).

16. Jeżeli biegły rewident uzna za konieczne wyrażenie opinii negatywnej lub odstąpienie od wyrażenia opinii o kompletnych sprawozdaniach finansowych jednostki jako całości, ale w kontekście odrębnego badania określonego elementu tych sprawozdań finansowych uznaje za odpowiednie, aby wyrazić niezamodyfikowaną opinię o tym elemencie, biegły rewident może to uczynić tylko wtedy, gdy:

- (a) nie zabrania mu tego prawo lub regulacja,

⁶ MSB 200, paragraf 2.

⁷ MSB 200 w paragrafie 13(f) wyjaśnia, że pojęcie „sprawozdania finansowe” odnosi się na ogół do pełnego zestawu sprawozdań finansowych zgodnie z tym, jak określają je wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. *Uw. tłum.* „pełen zestaw sprawozdań finansowych” to inaczej „kompletne sprawozdania finansowe”.

⁸ MSB 700 „Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych”.

⁹ MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, paragraf 15.

(b) opinia ta jest zamieszczona w sprawozdaniu biegłego rewidenta, które nie jest publikowane łącznie ze sprawozdaniem biegłego rewidenta zawierającym negatywną opinię lub odstępnie od wyrażenia opinii oraz

(c) ten określony element nie stanowi głównej części kompletnych sprawozdań finansowych jednostki.

17. Biegły rewident nie wyraża niezmodyfikowanej opinii o pojedynczym sprawozdaniu finansowym pochodzącym z kompletnych sprawozdań finansowych, jeżeli wyraził on opinię negatywną lub odstąpił od wyrażenia opinii o kompletnych sprawozdaniach finansowych jako całości. Ma to zastosowanie nawet wtedy, gdy opinia biegłego rewidenta o pojedynczym sprawozdaniu finansowym nie jest publikowana łącznie ze sprawozdaniem biegłego rewidenta zawierającym negatywną opinię lub odstępnie od wyrażenia opinii. Jest tak dlatego, że pojedyncze sprawozdanie finansowe stanowi główną część tych sprawozdań finansowych.

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Zakres standardu (zob. par. 1)

A1. MSB 200 definiuje termin „historyczne informacje finansowe” jako wyrażone w kategoriach finansowych informacje o określonej jednostce, pochodzące głównie z jej systemu rachunkowości, dotyczące zdarzeń gospodarczych mających miejsce w przeszłych okresach lub warunków gospodarczych i okoliczności mających miejsce w określonych momentach w przeszłości¹⁰.

A2. MSB 200 definiuje termin „sprawozdania finansowe” jako uporządkowane przedstawienie historycznych informacji finansowych – zwykle uzupełnione o informacje dodatkowe – których celem jest przekazanie informacji o zasobach gospodarczych jednostki i jej zobowiązaniach na określony moment lub o ich zmianach w danym okresie, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Pojęcie „sprawozdania finansowe” odnosi się na ogół do kompletnych sprawozdań finansowych zgodnie z tym, jak określają je wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej¹¹.

A3. MSB są opracowane na potrzeby badania sprawozdań finansowych¹². Jeśli będą stosowane przy badaniu innych historycznych informacji finansowych takich, jak pojedyncze sprawozdanie finansowe lub określony element sprawozdania finansowego, należy je dostosować odpowiednio do okoliczności. Niniejszy standard może być w tym pomocny. (Załącznik 1 zawiera listę przykładów innych historycznych informacji finansowych).

A4. Zlecenie atestacyjne dające racjonalną pewność, inne niż badanie historycznych informacji finansowych, przeprowadza się zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000¹³.

Uwagi dotyczące podjęcia się wykonania zlecenia

Zastosowanie MSB (zob. par. 7)

A5. MSB 200 wymaga od biegłego rewidenta, aby przestrzegał: (a) odpowiednich wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności, w związku ze zleceniami badania sprawozdań finansowych oraz (b) wszystkich MSB odpowiednich dla danego badania. Wymaga także od biegłego rewidenta, aby przestrzegał każdego wymogu standardu, chyba że w okolicznościach badania cały standard nie jest odpowiedni dla danego badania lub wymóg nie jest odpowiedni, ponieważ ma charakter warunkowy, a warunek nie zachodzi. Jednakże w wyjątkowych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne odstępnie od odnośnego wymogu standardu, przeprowadzając alternatywne procedury badania, aby osiągnąć cel wynikający z tego wymogu¹⁴.

A6. Przestrzeganie wymogów MSB odpowiednich dla badania pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego może nie być wykonalne, jeżeli biegły rewident nie jest również zatrudniony do badania kompletnych sprawozdań finansowych jednostki. W takich przypadkach biegły rewident nie posiada tej samej wiedzy o jednostce i jej otoczeniu, w tym o jej wewnętrznej kontroli, co biegły rewident badający kompletne sprawozdania finansowe jednostki. Biegły rewident nie posiada także dowodów badania dotyczących ogólnej jakości ewidencji księgowej lub innych informacji księgowych, które uzyskałby na drodze badania kompletnych sprawozdań finansowych jednostki. W związku z tym biegły rewident może potrzebować dalszych dowodów badania pochodzących z ewidencji księgowej. W przypadku badania określonego elementu sprawozdania finansowego niektóre MSB wymagają przeprowadzenia prac rewizyjnych, które mogą być nieproporcjonalne do elementu objętego badaniem. Na przykład chociaż wymogi MSB 570¹⁵ będą z dużym prawdopodobieństwem odpowiednie w okolicznościach badania zestawienia należności,

¹⁰ MSB 200, paragraf 13(g).

¹¹ MSB 200, paragraf 13(f).

¹² MSB 200, paragraf 2.

¹³ MSUA 3000 „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych”.

¹⁴ MSB 200, paragrafy 14, 18 oraz 22-23.

¹⁵ MSB 570 „Kontynuacja działalności”.

spełnienie tych wymogów może nie być wykonalne z racji wymaganego nakładu pracy związanego z badaniem. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że badanie pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego zgodnie z MSB może nie być wykonalne, biegły rewident może omówić z kierownictwem, jakie innego rodzaju zlecenie będzie bardziej wykonalne.

Akceptowalność ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (zob. par. 8)

A7. Pojedyncze sprawozdanie finansowe lub określony element sprawozdania finansowego mogły zostać sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, opierającymi się na ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej – określonych przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy – dotyczących sporządzania kompletnych sprawozdań finansowych (np. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej). W takim przypadku ustalenie akceptowalności mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej polega na rozważeniu, czy ramowe założenia obejmują wszystkie wymogi ramowych założeń, na których są oparte i które są odpowiednie do prezentacji pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego przedstawiającego odpowiednie ujawnienia.

Forma opinii (zob. par. 9)

A8. Forma opinii wyrażonej przez biegłego rewidenta będzie zależeć od mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i obowiązującego prawa lub regulacji¹⁶. Zgodnie z MSB 700¹⁷:

(a) wyrażając niezmodyfikowaną opinię o kompletnych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, opinia biegłego rewidenta, o ile prawo lub regulacje nie stanowią inaczej, zawiera jedno z poniższych wyrażen: (i) sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej] lub (ii) sprawozdania finansowe przekazują rzetelny i jasny obraz zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej],

(b) wyrażając niezmodyfikowaną opinię o kompletnych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, w opinii biegłego rewidenta zamieszcza się stwierdzenie, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej].

A9. W przypadku badania pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą nie odnosić się bezpośrednio do tego sprawozdania finansowego lub jego elementu. Przypadek ten może zachodzić wówczas, gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej opierają się na ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej – określonych przez uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy – dotyczących sporządzania kompletnych sprawozdań finansowych (np. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej). Dlatego biegły rewident rozważa, czy oczekiwana forma opinii jest odpowiednia w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Czynniki wpływające na rozważania biegłego rewidenta czy w opinii zastosować sformułowanie „przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazują rzetelny i jasny obraz” są następujące:

- czy wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wyraźnie lub przez domniemanie ograniczają się do sporządzania kompletnych sprawozdań finansowych;

- czy pojedyncze sprawozdanie finansowe lub określony element sprawozdania:

- jest w pełni zgodny z wymogami tych ramowych założeń odnoszących się do określonego sprawozdania finansowego lub jego elementu oraz prezentacja tego sprawozdania lub elementu obejmuje powiązane informacje dodatkowe,

- czy po to, aby uzyskać rzetelną prezentację ujawnienia powinny wykraczać poza te wymagane przez ramowe założenia lub, w wyjątkowych okolicznościach, czy powinny odbiegać do wymogów ramowych założeń.

Decyzję o formie opinii pozostawia się osądowi biegłego rewidenta. Może na nią wpłynąć to, czy w danym systemie prawnym jest ogólnie przyjęte stosowanie w opinii biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym lub elemencie tego sprawozdania sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji takich sformułowań jak „przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje rzetelny i jasny obraz”.

¹⁶ MSB 200, paragraf 8.

¹⁷ MSB 700, paragrafy 35-36.

Uwagi dotyczące zaplanowania i przeprowadzenia badania (zob. par. 10)

A10. Określenie odpowiedniości każdego z MSB wymaga przeprowadzenia uważnej analizy. Nawet jeżeli przedmiotem badania jest określony element sprawozdania finansowego takie standardy, jak MSB 240¹⁸, MSB 550¹⁹ i MSB 570 są w zasadzie odpowiednie. Wynika to stąd, iż przy zastosowaniu mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dany element mógł ulec znaczącemu zniekształceniu na skutek oszustwa, w wyniku transakcji z podmiotami powiązanymi lub niewłaściwego zastosowania założenia kontynuacji działalności.

A11. Ponadto MSB są opracowane na potrzeby badania sprawozdań finansowych. Jeśli będą stosowane przy badaniu pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego²⁰ należy je dostosować odpowiednio do okoliczności. Na przykład pisemne oświadczenia kierownictwa na temat kompletnych sprawozdań finansowych powinny być zastąpione przez oświadczenie na temat prezentacji pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

A12. Przeprowadzając badanie pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego równocześnie z badaniem kompletnych sprawozdań finansowych, biegły rewident badając sprawozdanie finansowe lub określony element sprawozdania finansowego może skorzystać z dowodów badania uzyskanych w wyniku badania kompletnych sprawozdań finansowych. Jednakże MSB wymagają od biegłego rewidenta, aby zaplanował i przeprowadził badanie pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego w taki sposób, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania stanowiące podstawę do wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym lub jego elemencie.

A13. Poszczególne sprawozdania finansowe składające się na kompletne sprawozdania finansowe oraz wiele elementów tych sprawozdań finansowych, w tym odnośne informacje objaśniające, są wzajemnie powiązane. Dlatego badając pojedyncze sprawozdanie finansowe lub określony element tego sprawozdania, biegły rewident może nie być w stanie przeprowadzić analizy sprawozdania finansowego lub jego elementu w oderwaniu od siebie. W związku z tym chcąc zrealizować cel badania, biegły rewident może być zobowiązany, aby przeprowadzić procedury w odniesieniu do wzajemnie powiązanych pozycji.

A14. Ponadto istotność ustalona dla pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego może być niższa od istotności ustalonej dla kompletnych sprawozdań finansowych jednostki, co wpływa na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania oraz na ocenę nieskorygowanych zniekształceń.

Formułowanie opinii i uwagi dotyczące sprawozdania na temat sprawozdań finansowych (zob. par. 11)

A15. MSB 700 wymaga od biegłego rewidenta, aby wydając opinię ocenił, czy sprawozdania finansowe zawierają wystarczające ujawnienia umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu znaczących transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniach finansowych²¹. W przypadku pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu tego sprawozdania jest ważne, aby sprawozdanie finansowe lub jego element, w tym powiązane informacje dodatkowe, w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zapewniały odpowiednie ujawnienia umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie informacji przekazywanych przez sprawozdanie finansowe lub jego element oraz wpływ istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane przez to sprawozdanie finansowe lub jego element.

A16. Załącznik 2 niniejszego standardu zawiera przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego.

Zmodyfikowana opinia, paragraf objaśniający lub paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat kompletnych sprawozdań finansowych jednostki (zob. par. 14-15)

A17. Nawet jeżeli zmodyfikowana opinia o kompletnych sprawozdaniach finansowych jednostki, paragraf objaśniający lub paragraf dotyczący innej sprawy nie odnoszą się do zbadanego sprawozdania finansowego lub do jego zbadanego elementu, biegły rewident może uznać za odpowiednie, aby w paragrafie dotyczącym innej sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego lub jego elementu nawiązać do modyfikacji, gdyż jego zdaniem ma to znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników zbadanego

¹⁸ MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”.

¹⁹ MSB 550 „Podmioty powiązane”.

²⁰ MSB 200, paragraf 2.

²¹ MSB 700, paragraf 13(e).

sprawozdania finansowego, zbadanego elementu lub odnośnego sprawozdania biegłego rewidenta (zob. MSB 706)²².

A18. W sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat kompletnych sprawozdań finansowych odstępianie od wyrażenia opinii o operacjach i przepływach pieniężnych, w zależności od tego co ma zastosowanie, a równocześnie wyrażenie opinii niezmodyfikowanej o sytuacji finansowej jest dozwolone, gdyż odstępianie od wyrażenia opinii odnosi się jedynie do wyników operacji i przepływów pieniężnych a nie do sprawozdań finansowych jako całości²³.

Załącznik 1

(zob. par. A3)

Przykłady określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego

• Należności, rezerwy na wątpliwe należności, zapasy, zobowiązania z tytułu narosłych świadczeń w ramach prywatnego programu emerytalnego, ujęta wartość zidentyfikowanych wartości niematerialnych lub zobowiązanie z tytułu „powstałych, ale niewykazanych” roszczeń w portfelu ubezpieczeń, w tym powiązane informacje objaśniające.

• Wykaz zewnętrznym zarządzanych aktywów oraz przychody z tytułu prywatnego programu emerytalnego, w tym powiązane informacje objaśniające.

• Wykaz aktywów niematerialnych netto, w tym powiązane informacje objaśniające.

• Wykaz wpłat z tytułu leasingowanej nieruchomości, w tym powiązane informacje objaśniające.

• Wykaz udziałów w zyskach lub premii pracowniczych, w tym powiązane informacje objaśniające.

Załącznik 2

(zob. par. A16)

Przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego i określonego elementu sprawozdania finansowego

• Przykład 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia (na potrzeby niniejszego przykładu są to ramowe założenia rzetelnej prezentacji).

• Przykład 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia (na potrzeby niniejszego przykładu są to ramowe założenia rzetelnej prezentacji).

• Przykład 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat specyficznego elementu, konta lub pozycji sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia (na potrzeby niniejszego przykładu są to ramowe założenia zgodności).

Przykład 1:

Zachodzą następujące okoliczności:

- **Badanie bilansu (tj. pojedynczego sprawozdania finansowego).**
- **Bilans został sporządzony przez kierownictwo jednostki zgodnie z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej systemu prawnego X mającymi znaczenie dla sporządzania bilansu.**
- **Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji zaprojektowanymi w celu sprostania potrzebom szerokiego grona użytkowników w zakresie sprawozdawczości finansowej.**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają zawarty w MSB 210 opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe.**
- **Biegły rewident ustalił, że odpowiednie będzie użycie w opinii biegłego rewidenta sformułowania „przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach”.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

²² MSB 706 „Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, paragraf 6.

²³ MSB 510 „Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe”, paragraf A8 oraz MSB 705, paragraf A16.

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy badanie załączonego bilansu spółki ABC sporządzonego na dzień 31 grudnia 20X1 r. oraz opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających (łącznie określane jako „sprawozdanie finansowe”).

Odpowiedzialność kierownictwa²⁴ za sprawozdanie finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację tego sprawozdania finansowego zgodnie z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej systemu prawnego X mającymi zastosowanie do sporządzania takiego sprawozdania finansowego oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie przeprowadzonego przez nas badania. Badanie przeprowadzimy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. 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 polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Dobór procedur 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 o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki²⁵. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych, jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego.

Sądzymy, że uzyskane przez nas dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia opinii z badania.

Opinia

Naszym zdaniem sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację finansową spółki ABC na dzień 31 grudnia 20X1 r., zgodnie z wymogami ramowych założeń sprawozdawczości finansowej systemu prawnego X, mającymi znaczenie dla sporządzania takiego sprawozdania finansowego.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Przykład 2:

Zachodzą następujące okoliczności:

- **Badanie sprawozdania z wpływów i wypływów środków pieniężnych (tj. pojedynczego sprawozdania finansowego).**
- **Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo jednostki zgodnie z zasadami rachunkowości dotyczącymi wpływów i wypływów środków pieniężnych w odpowiedzi na prośbę wierzyciela o uzyskanie informacji na temat przepływów środków pieniężnych. Kierownictwo ma**

²⁴ Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

²⁵ W przypadku gdy biegły rewident w połączeniu z badaniem sprawozdań finansowych odpowiada również za wyrażenie opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej, zdanie to brzmiałoby w następujący sposób: „Dokonując oceny tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej, w zakresie dotyczącym sporządzania i rzetelnej prezentacji przez jednostkę sprawozdań finansowych, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania”.

możliwość wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

- Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji zaprojektowanymi w celu sprostania potrzebom specyficznych użytkowników w zakresie sprawozdawczości finansowej²⁶.

Biegły rewident ustalił, że odpowiednie będzie użycie w opinii biegłego rewidenta sformułowania „przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach”.

- Rozpowszechnianie lub wykorzystywanie sprawozdania biegłego rewidenta nie jest ograniczone.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy badanie załączonego sprawozdania z wpływów i wypływów środków pieniężnych spółki ABC sporządzonego za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. oraz opisu znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz innych informacji objaśniających (określanych łącznie jako „sprawozdanie finansowe”). Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownictwo przy zastosowaniu zasad rachunkowości stosowanych w odniesieniu do wpływów i wypływów środków pieniężnych opisanych w punkcie X informacji dodatkowej.

Odpowiedzialność kierownictwa²⁷ za sprawozdanie finansowe

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację tego sprawozdania finansowego zgodnie z zasadami rachunkowości stosowanymi w odniesieniu do wpływów i wypływów środków pieniężnych opisanych w punkcie X informacji dodatkowej, z czym wiąże się ustalenie, czy w danych okolicznościach zasady te są odpowiednie do sporządzenia sprawozdania finansowego, oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie przeprowadzonego przez nas badania. Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. 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 polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Dobór procedur 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 o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego.

Sądzymy, że uzyskane przez nas dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia opinii z badania.

Opinia

Naszym zdaniem sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach, wpływy i wypływy środków pieniężnych spółki ABC za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. zgodnie z zasadami rachunkowości stosowanymi w odniesieniu do wpływów i wypływów środków pieniężnych opisanymi w punkcie X informacji dodatkowej.

Uzasadnienie przyjętego podejścia księgowego

Nie dokonując modyfikacji naszej opinii, pragniemy zwrócić uwagę na punkt X informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, w którym opisano przyjęte podejście księgowe. Sprawozdanie finansowe sporządzono w celu dostarczenia informacji wierzycielowi XYZ. W związku z tym sprawozdanie może nie być odpowiednie do wykorzystania go w innym celu.

²⁶ MSB 800 zawiera wymogi i wytyczne dotyczące formy i treści sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

²⁷ Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

[Podpis biegłego rewidenta]
[Data sprawozdania biegłego rewidenta]
[Adres biegłego rewidenta]

Przykład 3:

Zachodzą następujące okoliczności:

- Badanie „powstałych, ale niewykazanych” roszczeń w portfelu ubezpieczeń (tj. będących elementem, kontem lub pozycją sprawozdania finansowego).
- Informacja finansowa została sporządzona przez kierownictwo jednostki zgodnie z zasadami sprawozdawczości finansowej opracowanymi przez regulatora w celu spełnienia wymogów regulatora. Kierownictwo nie ma możliwości wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są ramowymi założeniami zgodności zaprojektowanymi w celu sprostania potrzebom specyficznych użytkowników w zakresie informacji finansowych²⁸.
- Warunki zlecenia badania odzwierciedlają zawarty w MSB 210 opis odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdania finansowe.
- Rozpowszechnianie sprawozdania biegłego rewidenta jest ograniczone.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

[Właściwy adresat]

Przeprowadziliśmy badanie załączonego wykazu „powstałych, ale niewykazanych” roszczeń firmy ubezpieczeniowej ABC na dzień 31 grudnia 20X1 r. („wykaz”). Wykaz został sporządzony przez kierownictwo w oparciu o [opisać zasady sprawozdawczości finansowej określone przez regulatora].

Odpowiedzialność kierownictwa²⁹ za wykaz

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie tego wykazu [opisać zasady sprawozdawczości finansowej opracowane przez regulatora] oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia wykazu nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Naszym zadaniem było wyrażenie opinii o wykazie na podstawie przeprowadzonego przez nas badania. Badanie przeprowadzimy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. Standardy te wymagają przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać wystarczającą pewność, że wykaz nie zawiera istotnego zniekształcenia.

Badanie wymaga przeprowadzenia procedur w celu uzyskania dowodów na temat kwot i ujawnień w wykazie. Dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia wykazu 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 wykazu, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, racjonalności ustalonych przez kierownictwo wartości szacunkowych, jak również ocenę ogólnej prezentacji wykazu.

Sądzymy, że uzyskane przez nas dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia opinii z badania.

Opinia

Naszym zdaniem informacja finansowa zawarta w wykazie „powstałych, ale niewykazanych” roszczeń firmy ubezpieczeniowej ABC na dzień 31 grudnia 20X1 r. została sporządzona we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z [opisać zasady sprawozdawczości finansowej określone przez regulatora].

Uzasadnienie przyjętego podejścia księgowego oraz ograniczenia rozpowszechniania

Nie dokonując modyfikacji naszej opinii pragniemy zwrócić uwagę na punkt X informacji dodatkowej do wykazu, w którym opisano przyjęte podejście księgowo. Wykaz został sporządzony, aby pomóc firmie

²⁸ MSB 800 zawiera wymogi i wytyczne dotyczące formy i treści sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia.

²⁹ Lub inny właściwy termin – zgodnie z ramowymi założeniami prawa określonego systemu prawnego.

ubezpieczeniowej ABC w spełnieniu wymogów regulatora DEF. Na skutek tego wykaz może nie być odpowiedni do wykorzystania go w innym celu. Nasze sprawozdanie jest przeznaczone wyłącznie dla firmy ubezpieczeniowej ABC i regulatora DEF i nie powinno być rozpowszechniane wśród innych stron niż firma ubezpieczeniowa ABC lub regulator DEF.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Niniejszy *Międzynarodowy Standard Badania 805* opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Krajową Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 805* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 805* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.