

Załącznik nr 1

Krajowy standard rewizji finansowej nr 1
Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych

Spis treści:	ust.
I. Postanowienia ogólne	1 - 9
II. Cel badania sprawozdania finansowego	10 - 12
III. Sposób badania	13 - 26
IV. Dowody badania	27 - 32
V. Planowanie badania	33 - 40
VI. Szczególne problemy badania	41 - 52
Badanie przez biegłego rewidenta po raz pierwszy sprawozdania finansowego jednostki	41
Udział w inwentaryzacji znaczących składników aktywów	42 - 43
Badanie zobowiązań warunkowych i roszczeń	44
Badanie danych szacunkowych	45 - 46
Badanie danych porównawczych	47
Badanie zdarzeń, jakie nastąpiły po dniu bilansowym	48
Badanie zdolności jednostki do kontynuacji działalności	49
Badanie sprawozdania z działalności jednostki	50
Badanie małych jednostek	51
Badanie transakcji ze stronami powiązanymi	52
VII. Nadużycia, błędy, naruszenia prawa	53 - 56
VIII. Wykorzystanie podczas badania wyników pracy innych biegłych rewidentów, ustaleń audytu wewnętrznego, kontroli zewnętrznej oraz rzeczoznawców	57 - 60
IX. Opinia i raport – postanowienia wspólne	61 - 64
X. Opinia	65 - 73
XI. Raport	74 - 77
XII. Dokumentacja rewizyjna	78 - 87

XIII.	Komunikowanie się z komitetami audytu działającymi w jednostkach zainteresowania publicznego	88 - 89
XIV.	Umowa o badanie sprawozdania finansowego	90 -100
XV.	Archiwizowanie dokumentacji rewizyjnej	101 - 106
XVI.	Specyfika badania sprawozdań finansowych jednostek sektora finansowego	107 - 117
XVII.	Postanowienia końcowe	118

I. Postanowienia ogólne

1. Niniejszy krajowy standard rewizji finansowej, zwany dalej „standardem”, określa ogólne zasady badania sprawozdań finansowych, o których mowa w art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223, Nr 157, poz. 1241 i Nr 165, poz. 1316), zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”.
2. Standard uzupełniają:
 - a) krajowy standard rewizji finansowej nr 2, dotyczący badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych oraz
 - b) zasady wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych.
3. Ilekroć w standardzie mowa jest o:
 - a) ustawie o biegłych rewidentach – rozumie się przez to ustawę z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649),
 - b) MSR – rozumie się przez to Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz związane z nimi interpretacje ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej,
 - c) jednostce – rozumie się przez to podmioty i osoby określone w art. 2 ust. 1 ustawy o rachunkowości,
 - d) kierownikowi jednostki – rozumie się przez to osoby, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości,
 - e) KRBR – rozumie się przez to Krajową Radę Biegłych Rewidentów, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 2 ustawy o biegłych rewidentach,
 - f) podmiocie uprawnionym – rozumie się przez to podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, określony przepisami art. 47 ustawy o biegłych rewidentach,
 - g) biegłym rewidentem – rozumie się przez to osobę fizyczną wpisaną do rejestru biegłych rewidentów, prowadzonego przez KRBR. Ilekroć w standardzie jest mowa o biegłym rewidentem, to należy przez to również rozumieć kluczowego biegłego rewidenta,
 - h) kluczowym biegłym rewidentem – rozumie się przez to osobę, o której mowa w art. 2 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach,
 - i) biegłym rewidentem grupy – rozumie się przez to osobę, o której mowa w art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach,

- j) jednostkach zainteresowania publicznego – rozumie się przez to jednostki, o których mowa w art. 2 pkt 4 ustawy o biegłych rewidentach,
 - k) czynnościach rewizji finansowej – rozumie się przez to czynności, o których mowa w art. 2 pkt 2 ustawy o biegłych rewidentach,
 - l) zasadach etyki zawodowej – rozumie się przez to zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów, o których mowa w art. 21 ust. 2 pkt 3 lit. c ustawy o biegłych rewidentach.
4. Określone w standardzie ogólne zasady badania sprawozdań finansowych stosuje się bez względu na to, czy sprawozdanie finansowe jednostki – w myśl art. 64 ustawy o rachunkowości – objęte jest obowiązkiem badania, czy jednostka, mimo że obowiązku takiego nie ma, poddaje je badaniu z własnej inicjatywy lub badanie następuje na zlecenie stron trzecich.
5. Badanie sprawozdania finansowego jednostki przeprowadza kluczowy biegły rewident działający w imieniu podmiotu uprawnionego, który zawarł umowę o badanie sprawozdania finansowego z jednostką.
- Warunki do wyrażenia bezstronnej i niezależnej opinii lub raportu, jakie ma spełniać kluczowy biegły rewident oraz inne osoby wykonujące czynności rewizji finansowej, jak również podmiot uprawniony, członkowie jego zarządu i organów nadzorczych oraz podmioty sieci, określają przepisy art. 56 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach.
6. Biegły rewident przeprowadza badanie sprawozdania finansowego w sposób staranny, zgodnie z opracowanym przez siebie planem badania, w uzgodnionym z jednostką czasie, stosując właściwe metody, przy uwzględnieniu znaczenia (istotności) badanych zagadnień i zachowaniu efektywności badania. Przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego biegły rewident powinien kierować się postanowieniami standardu i innych krajowych standardów rewizji finansowej, wydanych przez KRBR, oraz osądem zawodowym wpływającym z jego wiedzy, doświadczenia i intuicji.
7. Biegły rewident:
- a) w sprawach nieuregulowanych w krajowych standardach rewizji finansowej,
 - b) przy ustalaniu szczegółowej metodyki planowania i przeprowadzania badania sprawozdania finansowego,
 - c) w razie wątpliwości
 - kieruje się postanowieniami Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, wydanymi przez Międzynarodową Federację Księgowych.

8. Przy przeprowadzaniu badania biegły rewident powinien:
- a) utrzymywać kontakt z kierownictwem jednostki,
 - b) zapewnić sobie doradztwo i pomoc właściwych specjalistów, jeżeli nie ma odpowiedniej wiedzy niezbędnej do wykonania określonych czynności wchodzących w zakres badania; nie zwalnia go to jednak od odpowiedzialności za wyrażoną przez siebie opinię,
 - c) wykazywać krytycyzm i zawodowy sceptycyzm, uwzględniając możliwość wystąpienia w jednostce, której sprawozdanie finansowe jest badane, warunków lub zdarzeń wskazujących na naruszenie prawa, popełnianie nadużyć (oszustw) lub wystąpienie istotnych błędów. Należy starać się o uzyskanie dowodów potwierdzających treść oświadczeń i wyjaśnień składanych przez przedstawicieli jednostki (por. pkt IV ust. 29).
9. Biegły rewident obowiązany jest zarówno w czasie badania, jak i po jego zakończeniu, postępować zgodnie z zasadami etyki zawodowej.
- W szczególności biegły rewident zobowiązany jest przestrzegać zasad:
- a) niezależności w toku badania, co oznacza, że nie jest powiązany z jednostką, której sprawozdanie finansowe jest badane, więzami finansowymi, rodzinnymi, osobistymi,
 - b) rzetelności i bezstronności, co oznacza, że jego postępowanie powinno być rzeczowe, obiektywne, wolne od uprzedzeń i wpływu rozbieżności zdań,
 - c) kompetencji zawodowych, przez co rozumie się posiadanie wiedzy, umiejętności i doświadczenia, niezbędnych do wykonania zadania, którego się podjął; w razie potrzeby biegły rewident powinien zapewnić sobie doradztwo i pomoc w zakresie specjalistycznych zagadnień,
 - d) tajemnicy zawodowej, co oznacza zachowanie w tajemnicy uzyskanych podczas badania informacji, wyjąwszy przypadki określone w art. 59 ustawy o biegłych rewidentach.

II. Cel badania sprawozdania finansowego

10. Celem badania sprawozdania finansowego, zgodnie z przepisami art. 65 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jest wyrażenie pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane. Biegły rewident ma zatem stwierdzić, czy sprawozdanie, jako

całość i stanowiące podstawę jego sporządzenia księgi rachunkowe są wolne od uchybień, polegających na pominięciu lub zniekształceniu informacji ważnych (istotnych) dla czytelnika, i czy można uznać za wiarygodne (rzetelne, zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami <polityką> rachunkowości) i jasne informacje zawarte w tym sprawozdaniu.

11. Kluczowy biegły rewident odpowiada za opinię o sprawozdaniu finansowym, wyrażoną przez niego na podstawie wyników badania przeprowadzonego w imieniu podmiotu uprawnionego, przy udziale innych osób uczestniczących w badaniu. Kluczowy biegły rewident sprawuje nadzór nad kierowanym przez niego zespołem oraz odpowiada za właściwe wykonanie badania sprawozdania finansowego.
12. Badanie sprawozdania finansowego powinno dostarczyć podstaw do stwierdzenia, że przedstawia ono rzetelnie i jasno sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki oraz że:
 - a) jest zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości, co oznacza w przypadku:
 - jednostek zobowiązanych do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ustawą o rachunkowości i wydanymi na jej podstawie przepisami wykonawczymi,
 - jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe zgodnie z MSR, że sprawozdanie to jest zgodne z MSR, zaś w zakresie nieuregulowanym przez MSR – z wymogami ustawy o rachunkowości i wydanymi na jej podstawie przepisami wykonawczymi,
 - b) jest zgodne z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy, które wpływają na jej sprawozdanie finansowe, a w przypadku jednostek, których sprawozdania finansowe normują także przepisy odrębne, w szczególności dotyczące emitentów papierów wartościowych dopuszczonych, emitentów zamierzających ubiegać się lub ubiegających się o ich dopuszczenie do obrotu na jednym z rynków regulowanych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego – także zgodne z tymi przepisami,
 - c) zostało sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych prowadzonych zgodnie z ustawą o rachunkowości,
 - d) przedstawia rzetelnie i jasno wszystkie informacje istotne do oceny sytuacji jednostki, a ponadto że:

- e) możliwość kontynuowania działalności przez jednostkę w niezmnieszonej istotnie zakresie nie jest poważnie zagrożona w okresie przynajmniej 12 najbliższych miesięcy od dnia bilansowego,
- f) informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności jednostki – jeżeli na jednostce spoczywa obowiązek przedstawienia takiego sprawozdania – spełniają wymagania określone w odrębnych przepisach i są odpowiednio zgodne z danymi sprawozdania finansowego.

III. Sposób badania

13. Przeprowadzane przez biegłego rewidenta badanie, służące uzyskaniu podstaw do wyrażenia przez niego opinii, ma za zadanie potwierdzenie wiarygodności danych (stwierdzeń), zarówno liczbowych, jak i słownych, zawartych w sprawozdaniu finansowym i ich zgodności z wiążącymi jednostkę zasadami (polityką) rachunkowości. W szczególności bezpośredniego potwierdzenia wymaga wiarygodność następujących stwierdzeń:

- a) istnienia na dzień bilansowy wykazanych w sprawozdaniu finansowym aktywów i pasywów,
- b) sprawowania kontroli aktywów, względnie obowiązku zaspokojenia zobowiązań wykazanych na dzień bilansowy,
- c) wystąpienia w badanym okresie operacji gospodarczych wykazanych w sprawozdaniu finansowym,
- d) kompletności ujęcia aktywów, pasywów, operacji gospodarczych oraz innych ujawnianych informacji dotyczących okresu, za który sprawozdanie finansowe jest przedmiotem badania,
- e) prawidłowości wyceny aktywów i pasywów,
- f) ujęcia operacji gospodarczych w prawidłowej kwocie i poprawnego przypisania wynikających z nich przychodów, zysków nadzwyczajnych oraz kosztów i strat nadzwyczajnych do okresu, którego dotyczą,
- g) prezentacji we właściwych częściach sprawozdania finansowego poszczególnych sald aktywów i pasywów, przychodów i zysków nadzwyczajnych oraz kosztów i strat nadzwyczajnych.

14. Bezpośrednie sprawdzenie wiarygodności (badanie wiarygodności) polega na badaniu określonych pozycji sprawozdania finansowego celem ustalenia, czy spełniają one wymienione wyżej warunki.

15. Pośrednie sprawdzenie zgodności polega na zbadaniu działającego w jednostce systemu księgowości i kontroli wewnętrznej (badanie zgodności) w zakresie, w jakim przedmiotem tej kontroli są dane zawarte w sprawozdaniu finansowym, w celu stwierdzenia:

- a) poprawności koncepcji systemu księgowości i kontroli wewnętrznej, w tym ich zgodności z przepisami oraz
- b) poprawności działania systemu księgowości oraz skuteczności działania kontroli wewnętrznej przez cały okres, za który sprawozdanie finansowe jest przedmiotem badania.

W szczególności chodzi o upewnienie się, czy system zapewnia kompletne i zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości ujęcie w księgach rachunkowych zdarzeń i operacji gospodarczych oraz właściwe udokumentowanie, sprawdzanie, przetwarzanie, gromadzenie i przechowywanie odpowiednio chronionych danych.

Na podstawie wyników badania zgodności następuje ocena działania systemu księgowości i kontroli wewnętrznej, pozwalająca na ustalenie, czy i w jakim stopniu biegły rewident może zaufać sprawności działającego w jednostce systemu kontroli, mającego zapewniać wiarygodność danych księgowych i sporządzonego na ich podstawie sprawozdania finansowego.

16. Praktycznie nie jest możliwe ani potrzebne zbadanie wszystkich elementów składających się na pozycje wykazane w sprawozdaniu finansowym. Pozwala to ograniczyć zakres badania, zwiększa jednak ryzyko (tzw. ryzyko badania), że zbadane przez biegłego rewidenta sprawozdanie finansowe będzie zawierać nie wykryte przez niego uchybienia (pominięte lub zniekształcone informacje), powodujące wprowadzenie w błąd czytelnika tego sprawozdania.

Na ryzyko badania wpływają łącznie:

- a) niezależne od biegłego rewidenta, właściwe badanej jednostce:
 - ryzyko nieodłączne, wynikające zarówno z czynników zewnętrznych, jak i wewnętrznych oraz
 - ryzyko kontroli, polegające na tym, że system kontroli wewnętrznej jednostki nie zapobiega powstaniu istotnych uchybień ani ich nie wykrywa i nie poprawia,
- b) zależne od biegłego rewidenta:
 - ryzyko przeoczenia uchybień na skutek niewłaściwego doboru rodzajów badania (por. pkt III ust. 18-21) oraz zakresu, terminów lub sposobu ich przeprowadzenia.

Wysokość ryzyka nieodłącznego zależy m.in. od branży i rodzaju działalności jednostki, doświadczenia, wiedzy i uczciwości kierownictwa jednostki, rodzaju dokonywanych operacji gospodarczych, podatności aktywów jednostki na nadużycia, stopnia, w jakim do wyceny sald aktywów i zobowiązań konieczne jest stosowanie szacunków.

Na wysokość ryzyka kontroli wpływają m.in. poprawność koncepcji przyjętych zasad sprawdzania, dokumentowania i księgowania operacji gospodarczych oraz poprawność koncepcji i sprawność działania systemu kontroli wewnętrznej. Biegły rewident planuje i przeprowadza badanie tak, aby ryzyko badania ograniczyć do akceptowalnego niskiego poziomu, który według jego zawodowego osądu jest właściwy i wystarczający do wyrażenia opinii.

17. Składniki ryzyka badania rozpatruje się na poziomie sprawozdania finansowego, a następnie oddzielnie dla poszczególnych stwierdzeń (por. pkt III ust. 13) dotyczących danej grupy operacji lub sald.

Wstępnie przyjmuje się, że poziom ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli są wysokie, co nie pozwala uznać systemu księgowości i kontroli wewnętrznej jednostki za godne zaufania.

Ocena tego ryzyka jako średniego lub niskiego wymaga przekonania się, na podstawie wyników badań zgodności, że pogląd taki jest uzasadniony.

Zważywszy, że ryzyko przeoczenia jest odwrotnie proporcjonalne do ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, oznacza to, że im ryzyko nieodłączne i kontroli są wyższe, tym niższe powinno być ryzyko przeoczenia, dzięki odpowiedniemu doborowi rodzaju, zakresu i terminów przeprowadzanych badań wiarygodności.

Związki zachodzące między poszczególnymi składnikami ryzyka badania ilustruje załącznik nr 1 do standardu.

Jeżeli jednak ryzyka przeoczenia, związanego ze stwierdzeniami dotyczącymi istotnych sald lub grup operacji, nie da się w sposób efektywny, dzięki badaniom wiarygodności, ograniczyć do poziomu zapewniającego, że ryzyko badania jest wystarczająco niskie, wówczas należy wyrazić opinię z zastrzeżeniem lub odmówić jej wyrażenia (por. pkt X ust. 68).

18. Pozytywne wyniki badania zgodności systemu księgowości i kontroli wewnętrznej uzasadniają ograniczenie liczby niektórych badań wiarygodności, a zarazem dostarczają przydatnych jednostce informacji o sprawności i niedociągnięciach wdrożonych przez nią procedur kontroli wewnętrznej.

Nawet jednak sprawne działanie systemu księgowości i kontroli wewnętrznej oraz ocena w związku z tym ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli jako niskiego nie zwalnia biegłego rewidenta od przeprowadzenia odpowiednich badań wiarygodności. W razie badania sprawozdania finansowego jednostki po raz pierwszy rośnie ryzyko nieuzasadnionego polegania na działającej w niej kontroli wewnętrznej.

Przed zakończeniem badania biegły rewident powinien, na podstawie przeprowadzonych badań wiarygodności, określić, czy wstępna ocena poziomu ryzyka kontroli (por. pkt V ust. 38) potwierdziła się. Jeżeli nie potwierdziła się wstępna ocena poziomu ryzyka kontroli jako średniego lub niskiego, to może istnieć potrzeba przeprowadzenia dodatkowych badań wiarygodności.

19. Badanie wiarygodności może polegać na:

- a) przeglądach analitycznych,
- b) szczegółowych badaniach poszczególnych jednostkowych sald lub grup operacji gospodarczych.

20. Przeglądy analityczne stosowane są wyłącznie do badań wiarygodności i polegają na ocenie związków liczbowych i trendów. Pozwalają one na ustalenie istotnych zmian, odstępstw od oczekiwanych wielkości oraz niezgodności z danymi zebranymi w toku innych badań.

Ich stosowanie jest w szczególności pożyteczne:

- a) w czasie planowania badania (por. pkt V), dla zrozumienia sytuacji jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane, i rozpoznania zagadnień (obszarów) obarczonych zwiększonym ryzykiem,
- b) podczas przeprowadzania szczegółowego badania wiarygodności, dla oceny poprawności kształtowania się badanych sald lub grup operacji gospodarczych,
- c) na zakończenie badania, w celu upewnienia się, że wnioski płynące ze szczegółowego badania znajdują potwierdzenie w wynikach analizy zbadanego sprawozdania finansowego.

Przydatność przeglądów analitycznych do badania wynika z faktu, że przy ich stosowaniu wykorzystuje się powtarzalność zależności zachodzących między określonymi danymi liczbowymi. Pozwalają one na uzyskanie dowodów kompletności, dokładności i aktualności danych wynikających z zapisów w księgach rachunkowych.

Jeżeli przeglądy analityczne wskazują na znaczne wahania wartości, niespójność określonych zależności z innymi, powiązanymi informacjami lub istotne różnice między ustalonymi a przewidywanymi wielkościami, wówczas biegły rewident powinien –

stosując inne sposoby badania – sprawdzić te zjawiska, uzyskać ich wyjaśnienie oraz dowody potwierdzające prawdziwość tych wyjaśnień.

Należy mieć świadomość ograniczeń przeglądów analitycznych jako sposobu badania. Istnieje bowiem ryzyko, że mimo iż przegląd analityczny wykaże oczekiwane zależności, nie zostaną ujawnione istotne nieprawidłowości.

21. Przeprowadzane przez biegłego rewidenta szczegółowe badania wiarygodności mogą polegać na wykonywaniu następujących rodzajów czynności:

- a) oglądzie i sprawdzaniu dokumentacji oraz zapisów księgowych jednostki, której sprawozdanie finansowej jest badane,
- b) sprawdzaniu z natury, oglądzie środków mających postać rzeczową (np. gotówki, zapasów),
- c) obserwacji procedur, stanów lub procesów (np. spisu z natury, działań kontrolnych),
- d) ustnych i pisemnych zapytaniach kierowanych do kierownika lub personelu jednostki, bądź – w porozumieniu z kierownikiem jednostki – do stron trzecich i uzyskiwaniu potwierdzeń na zadane pytania (np. potwierdzenia sald),
- e) dokonywaniu obliczeń.

Badania zgodności polegają przede wszystkim na ponownym przeprowadzaniu procedur kontroli wewnętrznej.

Dobór:

- a) wyszczególnionych wyżej rodzajów badań (które z nich się stosuje),
- b) ich zakresu (co i w jakiej ilości się nimi obejmuje),
- c) terminów przeprowadzania (w ciągu roku, tuż przed zamknięciem ksiąg, po zamknięciu ksiąg)

– określa sposób (procedury) badania.

Stosowany w związku z tym termin „zakres badania” określa możliwość zastosowania przez biegłego rewidenta sposobów (procedur) badania uznanych za niezbędne w danych warunkach. Jeżeli biegły rewident nie ma takiej możliwości, następuje ograniczenie zakresu badania.

22. Osiągnięcie celów badania nie wymaga przeprowadzania szczegółowego badania wszystkich składowych sald lub grupy operacji gospodarczych. Uzasadnia to stosowanie badań wrywkowych, których przedmiotem jest tylko część danych (zbioru) składających się na dane saldo lub grupę operacji gospodarczych. Zależnie od sposobu doboru danych do stanowiącej przedmiot szczegółowego badania próbki, wchodzącej w skład badanego zbioru, rozróżnia się:

- a) dobór celowy (np. badaniem obejmowane są wszystkie pozycje nietypowe, pozycje o kwocie wyższej od określonej, wszystkie operacje gospodarcze z przełomu roku),
- b) dobór losowy, kiedy to składniki badanego zbioru są dobierane do próbki w taki sposób, że każdy z nich ma różne od zera prawdopodobieństwo (szanse) wejścia do próbki i jednocześnie dla każdej próbki da się określić prawdopodobieństwo jej wylosowania,
- c) dobór przypadkowy, dokonany w inny sposób aniżeli celowo lub losowo.

Obiektywne, z określonym stopniem niezawodności (precyzji), uogólnienie wyników badania próbki na cały badany zbiór jest możliwe w razie połączenia doboru losowego składników zbioru wchodzących do próbki z metodami wnioskowania statystycznego.

23. Techniczne sposoby prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych nie wywierają wpływu na cel i przedmiot badania. Jednak technika prowadzenia przez jednostkę ksiąg rachunkowych wywiera wpływ na sposób badania, zależny m.in. od stosowanej technologii przetwarzania danych, złożoności systemów informatycznych, liczby kont i operacji gospodarczych, które są charakterystyczne dla danej jednostki. W jednostkach stosujących proste programy, rejestrujące małą liczbę operacji gospodarczych na niewielkiej liczbie kont, sposób badania ksiąg rachunkowych prowadzonych za pomocą komputera nie różni się w zasadzie od sposobu badania ksiąg prowadzonych tradycyjnymi technikami.

24. Badanie ksiąg rachunkowych jednostek stosujących złożone systemy informatyczne, w których na dużej liczbie kont ujmuje się masowo występujące operacje gospodarcze, powinno być starannie przemyślane i przeprowadzone, zwłaszcza jeśli:

- a) jednostka stosuje systemy o tzw. bezpośrednim dostępie (w sieciach),
- b) w toku przetwarzania danych stosowana jest technologia tzw. baz danych.

Biegły rewident przeprowadzający badanie sprawozdania finansowego takiej jednostki powinien uwzględnić zarówno korzyści, jak i zagrożenia płynące ze stosowania nowoczesnej techniki i technologii przetwarzania danych. W tym celu powinien on:

- a) rozpoznać system księgowości i kontroli wewnętrznej także w tych elementach, na które wpływa środowisko informatyczne,
- b) określić wpływ stosowania systemu księgowości prowadzonej za pomocą komputera na ryzyko badania, a zwłaszcza ryzyko kontroli (por. pkt III ust. 16),
- c) odpowiednio zaprojektować i przeprowadzić właściwe procedury badania.

Przy badaniu celowe jest uwzględnienie niżej wymienionych szczególnych cech złożonych systemów księgowości prowadzonej za pomocą komputera:

- a) systemy informatyczne nie emitują w zapisach księgowych pełnego śladu rewizyjnego; w takim przypadku trzeba ustalić, czy można uzyskać ślad rewizyjny po wykonaniu dodatkowych czynności przez operatora lub administratora systemu,
- b) dane dotyczące jednorodnych operacji gospodarczych są przetwarzane według tych samych procedur, co pozwala przyjąć, że dane charakteryzujące te operacje są przetwarzane albo we wszystkich przypadkach bezbłędnie, albo we wszystkich przypadkach błędnie; uzasadnia to sprawdzenie drogą badań zgodności poprawności sposobów przetwarzania danych, a przynajmniej operacji występujących masowo,
- c) przejście przez złożone systemy księgowości prowadzonej za pomocą komputera wielu istotnych czynności kontrolnych powoduje, że nie przeprowadza się kontroli tradycyjnymi sposobami lub jest ona ograniczona do wybranych elementów,
- d) na księgowość prowadzoną za pomocą komputera wpływają nie tylko pomyłki operatorów i dyspozytorów; jest ona także narażona na działanie osób, które uzyskały dostęp do systemu informatycznego w sposób nieuprawniony; dostęp taki może być wykorzystywany w celu dokonania przestępstwa,
- e) złożone systemy księgowości prowadzonej za pomocą komputera są na ogół wyposażone w możliwość automatycznego tworzenia zapisów księgowych, co może dotyczyć jednego lub wielu modułów księgowości prowadzonej za pomocą komputera; w tym ostatnim przypadku operacje (pojedyncze lub zagregowane) są z jednego modułu przekazywane do innego modułu za pomocą łączy lub nośników danych; zarówno w przypadku stosowania nośników danych, jak i łączy, dane są narażone na przypadkowe lub zamierzone zniekształcenia,
- f) złożone systemy księgowości prowadzonej za pomocą komputera są na ogół wyposażone w moduły służące analizie i w moduły generujące zestawienia liczbowe (raporty, sprawozdania), których treść może być dowolnie określana; moduły analizy, jak i moduły tworzące sprawozdania mogą być dla celów kontrolnych wykorzystywane zarówno w toku zarządzania jednostką, jak i do kontroli wewnętrznej i zewnętrznej (w tym podczas badania),
- g) systemy księgowości prowadzonej za pomocą komputera są na ogół wyposażane przez producentów programów w stosowną dokumentację; dokumentacja ta powinna być przez biegłego rewidenta wykorzystana do rozpoznania sposobów przetwarzania danych księgowych i oceny ich prawidłowości; porównanie opisanych w dokumentacji procedur rachunkowości lub funkcji z rzeczywiście stosowanymi przy przetwarzaniu stanowi ważną pomoc przy rozpoznawaniu systemu, zwłaszcza jeśli

biegły rewident nie dysponuje specjalnym programem wspomagającym przeprowadzanie rewizji.

25. Zakres badania środowiska księgowości prowadzonej za pomocą komputera sugerują przepisy ustawy o rachunkowości, dotyczące:

- a) stwierdzeń, które powinna zawierać opinia,
 - b) zagadnień, które powinny być przedstawione w raporcie,
 - c) opisu przyjętych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości,
 - d) kryteriów uznawania ksiąg rachunkowych za rzetelne, bezbłędne i prowadzone w sposób sprawdzalny,
- a w razie potrzeby
- e) wymagań stawianych poszczególnym rodzajom ksiąg rachunkowych (w tym prowadzonych za pomocą komputera).

26. W razie usługowego prowadzenia przez inną jednostkę ksiąg rachunkowych jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane, biegły rewident powinien:

- a) zbadać sposób, w jaki jednostka zapewnia kompletność i rzetelność przekazywanych do jednostki usługowej dokumentów oraz stwierdza poprawność ich ujęcia w księgach rachunkowych,
- b) uzyskać od jednostki usługowej informacje o stosowanym przez nią systemie przetwarzania danych, pozwalające na zrozumienie i ocenę sposobu ewidencji oraz kontroli,
- c) zbadać, czy jednostka prawidłowo archiwizuje dowody księgowe i księgi rachunkowe.

IV. Dowody badania

27. W wyniku przeprowadzonych badań zgodności i wiarygodności lub tylko wiarygodności biegły rewident powinien uzyskać dowody badania, dostarczające łącznie wystarczającej pewności umożliwiającej mu wyrażenie opinii o zbadanym sprawozdaniu finansowym.

Nie jest to jednak pewność absolutna, co m.in. spowodowane jest przeprowadzaniem badań w sposób wyrywkowy, zawodnością systemu księgowości i kontroli wewnętrznej działającego w jednostce oraz istotą (charakterem) uzyskiwanych dowodów badania.

28. Zebrane w wyniku badania dowody badania dostarczają wystarczającej pewności, jeżeli są właściwe merytorycznie (odpowiednie) oraz wystarczające ilościowo (wystarczające). Przy ocenie, czy dowody badania można uznać za odpowiednie i wystarczające uwzględnienia wymagają m.in. rodzaj i poziom ryzyka nieodłącznego, jakość systemu

księgowości i kontroli wewnętrznej, istotność badanej pozycji i jej podatność na nadużycia (oszustwa) i błędy, doświadczenia z poprzednich badań.

Przy ocenie dowodów drogą badań zgodności uwzględnia się fakt, że weryfikują one wstępnie oszacowany poziom ryzyka kontroli.

Dowody badania, potwierdzające jedno ze stwierdzeń, dotyczących określonej pozycji sprawozdania finansowego (por. pkt III ust. 13), nie zastępują dowodów badania pozostałych stwierdzeń dotyczących tej pozycji. Nie wyklucza to możliwości potwierdzania wielu stwierdzeń jednym dowodem rewizyjnym.

Wiarygodność dowodów badania zależy od źródła ich pochodzenia (otrzymane z zewnątrz, pochodzące od jednostki) oraz rodzaju (wynikające z oglądu, pisemnego oświadczenia lub ustnej informacji). Przy ocenie wiarygodności dowodów badania przyjmuje się, że:

- a) dowód badania pochodzący ze źródeł spoza jednostki (otrzymany od stron trzecich) jest bardziej wiarygodny niż pochodzący od jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane, aczkolwiek uwzględnienia wymaga, czy strony trzecie, od których otrzymano dowód, nie są powiązane kapitałowo, rodzinnie itp. z jednostką, której sprawozdanie finansowe jest badane (por. pkt VI ust. 52),
- b) dowód badania pochodzący ze źródeł spoza jednostki, otrzymany bezpośrednio przez biegłego rewidenta, jest bardziej wiarygodny aniżeli taki sam dowód otrzymany za pośrednictwem jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane,
- c) dowód badania pochodzący od jednostki jest bardziej wiarygodny, jeżeli system księgowości i kontroli wewnętrznej jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane, działa sprawnie,
- d) dowód badania uzyskany lub sporządzony bezpośrednio przez biegłego rewidenta jest bardziej wiarygodny aniżeli dowód badania dostarczony przez kierownika lub personel jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane,
- e) pisemna informacja jest bardziej wiarygodna niż ustna.

Wiarygodność dowodów badania dotyczących określonego zagadnienia wzrasta, jeżeli są one zgodne z dotyczącymi tego samego zagadnienia dowodami badania innego rodzaju lub uzyskanymi z innych źródeł.

Jeżeli dowody badania zawierają sprzeczne ze sobą informacje, biegły rewident musi osądzić, jakie dodatkowe badania należy przeprowadzić, aby sprzeczność taką wyjaśnić.

Chociaż badanie należy przeprowadzać w sposób efektywny, uwzględniając relacje kosztów uzyskania określonych dowodów badania do użyteczności pozyskanych dzięki

temu informacji, to jednak trudności i koszty uzyskania dowodów nie uzasadniają ograniczenia badania, jeżeli jest ono nieodzowne.

29. Dowody badania stanowią również pisemne oświadczenia kierownika jednostki lub upoważnionych członków kierownictwa, dotyczące badanego sprawozdania finansowego i związanych z nim kwestii. Biegły rewident powinien uzyskać oświadczenie kierownika jednostki, noszące datę bliską dacie wyrażenia opinii, jednakże nie późniejszą niż data wyrażenia opinii, stwierdzające:

- a) odpowiedzialność kierownika jednostki za rzetelność i zgodność z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości (w tym kompletność ujęcia zdarzeń, wykazania danych dotyczących jednostek powiązanych) w przedłożonym do badania sprawozdaniu finansowym,
- b) ujawnienie i poinformowanie go o wszystkich istotnych, znanych jednostce, której sprawozdanie finansowe jest badane, zdarzeniach dotyczących okresu, za który sprawozdanie finansowe jest przedmiotem badania, jakie nastąpiły między dniem bilansowym a datą wyrażenia opinii oraz zobowiązaniach warunkowych jednostki.

Ponadto, w przypadku trudności uzyskania przez biegłego rewidenta dowodów badania wystarczających do oceny określonych pozycji sprawozdania finansowego, zwraca się on do kierownika jednostki o odpowiednie wyjaśnienia w formie oświadczeń.

Oświadczenie może mieć postać pisma podpisanego przez kierownika jednostki skierowanego do biegłego rewidenta lub pisma biegłego rewidenta zawierającego podsumowanie złożonych mu ustnie oświadczeń, przy czym przyjęcie treści tego pisma do akceptującej wiadomości przez kierownika jednostki stwierdza jego podpis złożony na kopii pisma.

Uzyskanie oświadczenia nie zwalnia biegłego rewidenta od przeprowadzenia stosownych badań i rozważenia, czy składający oświadczenia są dobrze poinformowani i czy zawarte w oświadczeniu informacje wydają się uzasadnione.

Jeżeli informacje zawarte w oświadczeniu kierownika jednostki pozostają w sprzeczności z innymi dowodami badania, biegły rewident ponownie bada rozpatrywane zagadnienie, a jeżeli sprzeczności nie zostaną wyjaśnione, powinien on dodatkowo ocenić wiarygodność innych przekazanych mu oświadczeń kierownika jednostki.

Odmowa złożenia oświadczenia stanowi ograniczenie zakresu badania.

Pisemne oświadczenie dla biegłego rewidenta, dotyczące badanego sprawozdania finansowego i związanych z nim kwestii, składane jest przez kierownika jednostki lub upoważnionych członków kierownictwa, a nie przez członków rady nadzorczej lub innego

organu nadzorującego, ponieważ zgodnie z przepisami art. 4a ust. 2 ustawy o rachunkowości członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki odpowiadają wobec jednostki, a nie wobec osób trzecich za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem, stanowiącym naruszenie obowiązku zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności spełniały wymagania przewidziane w ustawie.

30. Na zakończenie badania biegły rewident dokonuje przeglądu i ocenia zebrane dowody badania w celu upewnienia się, czy są one odpowiednie i wystarczające do wyrażenia w opinii i raporcie miarodajnego zdania.
31. Biegły rewident powinien następnie ocenić, czy łączne stwierdzone przez niego uchybienia (pominięcie lub zniekształcenie informacji, naruszenie obowiązujących jednostkę zasad <polityki> rachunkowości, naruszenie zasad prawidłowej księgowości itp.), wynikające z dowodów badania, nie powodują, że zbadane sprawozdanie finansowe wprowadza czytelnika w błąd lub nie można zaufać stanowiącym podstawę jego sporządzenia księgom rachunkowym i dokumentacji bądź nastąpiło rażące naruszenie postanowień ustawy o rachunkowości.

Łączne stwierdzone przez biegłego rewidenta uchybienia obejmują:

- a) poszczególne, ściśle określone uchybienia stwierdzone podczas bieżącego badania oraz nieskorygowane, ściśle określone uchybienia stwierdzone podczas poprzednich badań,
- b) stwierdzone podczas bieżącego badania, ale nie zidentyfikowane uchybienia, np. ustalone drogą uogólnienia wyników badania wrywkowego na cały zbiór (por. pkt III ust. 22).

Ocena, które uchybienia są znaczące (istotne), zależy od zawodowego osądu biegłego rewidenta. Pomoc przy dokonywaniu takiej oceny powinny stanowić ustalone w planie badania wskaźniki istotności (por. pkt V ust. 34).

Jeżeli stwierdzone uchybienia łącznie:

- a) nie przekraczają wskaźników istotności – zapisy w księgach rachunkowych i sprawozdanie finansowe mogą pozostać nieskorygowane; jednak dla ograniczenia ryzyka badania (por. pkt III ust. 16) celowe jest w takim przypadku zwrócenie się przez biegłego rewidenta do kierownictwa jednostki o skorygowanie znaczących uchybień w księgach roku, za który sprawozdanie finansowe jest przedmiotem badania,

- b) przekraczają lub są bliskie wskaźnikom istotności, ale korekta wszystkich lub niektórych uchybień pozwoliłaby na nieprzekroczenie przez pozostałe uchybienia wskaźników istotności – biegły rewident zwraca się do kierownictwa jednostki o ich skorygowanie w księgach roku, za który sprawozdanie finansowe jest przedmiotem badania.

Jeżeli mimo korekty określonych uchybień nie jest możliwe utrzymanie się we wstępnie określonym wskaźniku istotności (por. pkt V ust. 34) lub jednostka odmawia skorygowania znaczących uchybień, to wpływa to odpowiednio na zdanie wyrażane przez biegłego rewidenta w opinii i raporcie.

- 32. Dokumenty stanowiące dowody badania, a więc utrwalające sposób, przebieg i wyniki badania oraz inne czynności wykonane przez biegłego rewidenta obejmowane są ogólną nazwą dokumentacji roboczej. Mowa o nich w pkt XII standardu.

V. Planowanie badania

- 33. Wobec niebadania wszystkich elementów składających się na pozycje i informacje wykazane w sprawozdaniu finansowym istnieje potrzeba takiego doboru zagadnień (obszarów) oraz ustalenia rodzaju, zakresu i terminów badań szczegółowych, który ograniczyłby ryzyko nie objęcia właściwym badaniem wymagających tego zagadnień, a zarazem zapewniałby przeprowadzenie badania w sposób efektywny, a jego zakończenie – na czas, w uzgodnionym z jednostką terminie.

Służy temu świadome ustalenie, dostosowanego do warunków danej jednostki, toku i zakresu badania, dzięki odpowiedniemu jego zaplanowaniu.

- 34. Zaplanowanie badania obejmuje:

- a) rozpoznanie zagadnień (obszarów), które mogą w sposób istotny ujemnie rzutować na rzetelność i zgodność z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości sprawozdania finansowego,
- b) ustalenie zadań rewizyjnych i sposobu ich realizacji stosownie do znaczenia poszczególnych zagadnień i związanego z nimi ryzyka; pomoc w tym mogą m.in. stanowić dostępne w jednostce ustalenia kontroli zewnętrznych,
- c) właściwe uwzględnienie dodatkowych wymagań mających wpływ na sprawozdanie finansowe, wynikających m.in. z obowiązujących jednostkę, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, szczegółowych norm prawnych, statutu lub umowy.

W zakres planowania badania wchodzi ustalenie istotności, określającej granice, do których stwierdzone uchybienia mogą bez szkody dla jakości sprawozdania

finansowego i prawidłowości stanowiących podstawę jego sporządzenia ksiąg rachunkowych nie być korygowane, gdyż zaniechanie takich korekt nie spowoduje wprowadzenia w błąd czytelnika sprawozdania finansowego.

Istotność może wyrażać zarówno cechy ilościowe badanych wielkości, mierzone np. relacją do sumy bilansowej, sumy przychodów, kapitału własnego i odnosić się do sprawozdania finansowego jako całości bądź jego poszczególnych pozycji lub ich grup, jak i określone cechy jakościowe, np. dowodów i zapisów księgowych, przestrzegania obowiązujących jednostkę norm ostrożnościowych. Celowe jest nie tylko określanie istotności dla sprawozdania finansowego jako całości, ale i dla poszczególnych sald, grup operacji gospodarczych i innych ujawnionych informacji; ze względu na ich cechy i znaczenie, przepisy prawa itp., poziom ich istotności może być zróżnicowany.

Ustalenie istotności ułatwia:

- a) dobór właściwych w danych okolicznościach rodzajów, zakresu i terminów badania, bowiem istotność jest odwrotnie proporcjonalna do poziomu ryzyka badania,
- b) ocenę wagi stwierdzonych w rezultacie badania uchybień i ich wpływu na sprawozdanie finansowe rozpatrywane jako całość (por. pkt VII ust. 56).

35. W wyniku zaplanowania badania następuje – bez względu na wielkość jednostki – ustalenie na piśmie:

- a) ogólnej – uwzględniającej sytuację jednostki, rozpoznane obszary ryzyka oraz wagę (istotność) poszczególnych czynników – linii postępowania podczas badania (strategia badania) oraz
- b) wynikających ze strategii planu i programu badania określających przewidziane do zastosowania procedury badania poszczególnych zagadnień (obszarów) – ich rodzaj, zakres oraz terminy przeprowadzenia.

Strategia badania powinna być na tyle szczegółowa, aby mogła stanowić podstawę opracowania programu badania. Formę i treść planu oraz programu badania określa biegły rewident.

Poszczególne elementy planowania badania można łączyć.

36. Czynności rozpoczynające planowanie badania zależą od wielkości i złożoności działalności jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane, jej sytuacji prawnej i ekonomicznej, jakości jej systemu księgowości i kontroli wewnętrznej, a także znajomości jednostki przez biegłego rewidenta.

Niemniej biegły rewident – niezależnie od tego czy bada sprawozdanie finansowe danej jednostki po raz pierwszy czy kolejny – powinien każdorazowo na nowo ocenić wpływ

wymienionych przesłanek na sytuację jednostki, choć w razie badania przez niego sprawozdania finansowego jednostki po raz kolejny może on – planując badanie – wykorzystać już zdobyte wiadomości i doświadczenia po upewnieniu się, że są one nadal aktualne.

37. Wypracowanie strategii badania wymaga:

- a) uzyskania wystarczającej znajomości jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, jej organizacji, działalności, wyników oraz sytuacji majątkowej i finansowej na tle jej otoczenia gospodarczego i prawnego, a także wstępnego rozpoznania możliwości kontynuowania przez nią działalności w niezmnieszonej istotnie zakresie,
- b) ogólnego zapoznania się z jej systemem księgowości, w tym prowadzonej za pomocą komputera, zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz koncepcji i skuteczności działania powiązanego z nią systemu kontroli wewnętrznej w zakresie, w jakim wiąże się on z badanym sprawozdaniem finansowym,
- c) wstępnego rozpoznania i analizy czynników wpływających na wielkość ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli i – co się z tym wiąże – ryzyka przeoczenia przez biegłego rewidenta błędów zawartych w sprawozdaniu finansowym, jak też określenia istotności.

Uwzględnienie wniosków wypływających z tych rozważań powinno pozwolić na ogólne wyznaczenie rodzaju, zakresu i terminów badań poszczególnych zagadnień oraz na ustalenie potrzeb w zakresie personelu pomocniczego, jak też pomocy rzeczoznawców lub innych podmiotów uprawnionych.

38. W szczególności:

- a) rozpoznanie systemu księgowości powinno biegłemu rewidentowi pozwolić na określenie i zrozumienie:
 - głównych rodzajów operacji gospodarczych, właściwych działalności operacyjnej jednostki,
 - sposobów inicjowania tych operacji (umowy, zamówienia itp.),
 - zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości,
 - sposobu dokumentowania i ewidencji oraz ujęcia w sprawozdaniu finansowym tych operacji lub wynikających z nich sald,
- b) rozpoznanie systemu kontroli wewnętrznej – jego koncepcji i skuteczności działania – powinno pozwolić na określenie stopnia ryzyka, przy czym celowe jest łączne rozpatrywanie ryzyka nieodłącznego i kontroli; oddzielnej ocenie podlega przy tym

każdy odcinek kontroli, a jeżeli uległ on podczas roku obrotowego zmianie, to odrębnego rozpatrzenia wymaga działanie odcinka kontroli przed i po zmianie; za punkt wyjścia przyjmuje się założenie, że ryzyko kontroli jest wysokie; może ono zostać obniżone, jeżeli biegły rewident:

- upewnił się na podstawie badań zgodności, że określonym procedurom kontroli wewnętrznej można zaufać, gdyż skutecznie chronią od błędów lub pozwalają na ich ujawnienie i korektę,
- przewiduje przeprowadzenie badań zgodności, których udokumentowane wyniki pozwolą na obniżenie stopnia ryzyka kontroli,

c) im wyższy jest poziom ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, tym więcej dowodów badania, uzyskanych drogą badania wiarygodności (por. pkt III ust. 17) trzeba zgromadzić, aby utrzymać ryzyko przeoczenia na dającym się zaakceptować poziomie,

d) uwzględnienia wymaga też ryzyko, że księgi i sprawozdanie finansowe mogą zawierać istotne błędy spowodowane:

- nadużyciami (oszustwami) lub uszczupleniami majątku (por. pkt VII),
- skomplikowanymi, złożonymi operacjami gospodarczymi (np. łączenia spółek), zwłaszcza gdy wiąże się z tym szacowanie danych.

39. Program badania powinien określać szczegółowe zadania rewizyjne, służące ich realizacji sposoby badań, przy uwzględnieniu przewidywanego ryzyka nieodłącznego, ryzyka kontroli i ryzyka przeoczenia, a także możliwości wykorzystania badań przeprowadzonych przez inne osoby (por. pkt VIII).

40. Zarówno plan, jak i program badania, należy – w miarę potrzeby – aktualizować, dostosowując je do stwierdzonych podczas badania okoliczności, a w szczególności spowodowanych:

- a) zmianą leżących u podstaw planu badania przesłanek,
- b) stwierdzeniem podczas badania nieprzewidzianych, istotnych uchybień w działaniu systemu kontroli wewnętrznej,
- c) stwierdzeniem nieprzewidzianych faktów,
- d) ujawnieniem nadużyć.

VI. Szczególne problemy badania

Przy planowaniu i przeprowadzaniu badania odpowiedniego uwzględnienia, dzięki zastosowaniu właściwych procedur badania, wymagają szczególne problemy, do których najczęściej należą niżej wyszczególnione.

Badanie przez biegłego rewidenta po raz pierwszy sprawozdania finansowego jednostki

41. Biegły rewident, który bada sprawozdanie finansowe jednostki po raz pierwszy, powinien upewnić się, że bilans otwarcia nie zawiera błędów, które mogłyby znacząco wpłynąć na dane za badany rok obrotowy.

Bez względu na to, czy sprawozdanie finansowe jednostki było badane przez innego biegłego rewidenta za rok poprzedzający badany, czy nie – powinien on sprawdzić, czy:

- a) dane bilansu zamknięcia zostały prawidłowo wprowadzone do ksiąg i wykazane w badanym sprawozdaniu finansowym,
- b) zasady (polityka) rachunkowości stosowane są w obu latach w sposób ciągły, a jeżeli nastąpiły ich zmiany, to jakie są tego przyczyny i skutki oraz czy zostały one ujawnione w badanym sprawozdaniu finansowym.

Gdy sprawozdanie finansowe jednostki było badane za rok poprzedzający badany przez biegłego rewidenta działającego w imieniu innego podmiotu uprawnionego, to – w razie wątpliwości co do danych bilansu otwarcia – biegły rewident może, zgodnie z przepisami art. 67 ust. 4 ustawy o rachunkowości, przy zachowaniu zasad określonych w zasadach etyki zawodowej, zwrócić się do właściwego podmiotu uprawnionego o dodatkowe informacje lub wyjaśnienia.

Jeżeli natomiast sprawozdanie finansowe jednostki za poprzedni rok nie było badane lub, zdaniem biegłego rewidenta, wyjaśnienia i informacje uzyskane od innego podmiotu uprawnionego nie są wystarczające, wtedy powinien on dodatkowo zbadać te pozycje bilansu otwarcia, z którymi wiąże się znaczne ryzyko błędnego ich wykazania. Mogą to być również pozycje zlikwidowane w ciągu roku, za który sprawozdanie finansowe jest przedmiotem badania.

Wyniki badania bilansu otwarcia należy ująć w raporcie, a jeżeli są istotne, to także w opinii. W przypadku, gdy:

- a) biegłemu rewidentowi nie udało się uzyskać odpowiednich i wystarczających dowodów prawidłowości i rzetelności bilansu otwarcia,

- b) zachodzą nadal okoliczności, które uzasadniały wyrażenie o sprawozdaniu finansowym za rok poprzedzający opinii z zastrzeżeniem lub negatywnej (por. pkt X) przez innego biegłego rewidenta
- wyraża on, zależnie od wagi tych czynników, opinię z zastrzeżeniem, negatywną lub odmawia jej wyrażenia.

Udział w inwentaryzacji znaczących składników aktywów

42. Jeżeli zapasy lub ich określone grupy stanowią znaczący składnik aktywów wykazanych w badanym sprawozdaniu finansowym, to biegły rewident powinien zebrać stosowne dowody badania dotyczące ich istnienia, kompletności i przydatności drogą udziału w charakterze obserwatora w spisie z natury, oceniającego i sprawdzającego wyrywkowo poprawność przeprowadzanych czynności inwentaryzacyjnych, a zwłaszcza ustalenia ilości, gospodarczej przydatności i ewentualnie wartości spisywanych zapasów (por. art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości). Aby zmniejszyć ryzyko, że wyniki spisu z natury nie będą wiarygodne, wskazane jest przeprowadzenie wstępnej oceny poprawności zamierzonych działań inwentaryzacyjnych i przekazanie ewentualnych wątpliwości oraz propozycji kierownikowi jednostki. W szczególności oceny wymaga, czy przewidziano odpowiednią kontrolę wydawania i zwrotu arkuszy lub innych dokumentów służących spisowi, pomiarów i wpisów, wyodrębnienie zapasów zalegających, przestarzałych, zniszczonych, stanowiących własność stron trzecich, a także właściwe wyodrębnienie przychodów i rozchodów następujących bezpośrednio przed, w toku i po dacie spisu. Ustalając zakres i miejsce (w razie rozproszenia miejsc składowania) udziału biegłego rewidenta w spisie z natury uwzględnienia wymaga m.in. rodzaj i wartość zapasów oraz związane z nimi ryzyko nieodłączne, jakość działającego w jednostce systemu bieżącej ewidencji i kontroli wewnętrznej obrotu i stanu zapasów, sposoby ich pomiaru, wyniki oceny instrukcji inwentaryzacyjnych.

W uzasadnionych przypadkach udział biegłego rewidenta w spisie z natury może być zastąpiony innymi czynnościami (np. powtórna inwentaryzacja niektórych składników majątku w obecności biegłego rewidenta w niedługim czasie po właściwym spisie z natury), pozwalającymi na ustalenie istnienia, kompletności i przydatności stanu zapasów.

Jeżeli stan zapasów stanowi znaczący składnik aktywów jednostki, a biegły rewident nie mógł ani wziąć udziału w ich spisie z natury, ani zastosować innych czynności, wówczas następuje ograniczenie zakresu badania.

43. O ile posiadane przez jednostkę środki na rachunkach bankowych, udziały w innych jednostkach, zdeponowane w innych jednostkach papiery wartościowe, zapasy powierzone stronom trzecim lub oddane w komis, należności stanowią znaczący składnik aktywów bilansu, a stopień ich udokumentowanego uzgodnienia z jednostkami przechowującymi te aktywa lub kontrahentami nie upewnia o wiarygodności sald, to biegły rewident może, w porozumieniu z kierownikiem jednostki, spowodować pisemne zwrócenie się jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, do kontrahentów o uzgodnienie sald i skierowanie odpowiedzi w tej sprawie bezpośrednio do biegłego rewidenta na adres podmiotu uprawnionego, w imieniu którego biegły rewident przeprowadza lub kieruje badaniem. Biegły rewident powinien upewnić się o kompletności wysyłki tych pism.

W przypadku, gdy próby uzgodnienia sald nie dały rezultatu i/lub biegły rewident zastosował zamiast uzgodnień alternatywne rodzaje badań wiarygodności, które nie pozwoliły uzyskać stosownych dowodów badania, należy potraktować odpowiednie salda jako nie spełniające warunków stawianych aktywom.

Zwraca się uwagę, że uzgodnienie sald należności nie świadczy jeszcze o tym, że zostaną one zapłacone.

Jeżeli kierownik jednostki nie wyraża zgody na wystosowanie pism o uzgodnienie do wszystkich lub niektórych kontrahentów, a uzasadnienie jego stanowiska nie jest, zdaniem biegłego rewidenta, przekonujące, to następuje ograniczenie zakresu badania.

Badanie zobowiązań warunkowych i roszczeń

44. Zamiana zobowiązań warunkowych na bezwarunkowe, rozstrzygnięcie spraw toczących się wobec jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, jak i przez nią wniesionych, ograniczenia praw majątkowych poprzez obciążenia hipoteczne, zastawy na majątku itp. mogą istotnie wpływać na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki. Dlatego biegły rewident powinien przed zakończeniem badania upewnić się, uwzględniając postanowienia ust. 48 standardu, że wie o wszystkich takich sprawach (pomocą w tym może być przejrzanie zapisów konta, na którym gromadzone są koszty sądowe, obsługi prawnej itp.) i ich przypuszczalnym wpływie drogą:

- a) uzyskania stosownego oświadczenia kierownika jednostki (por. pkt IV ust. 29),
- b) zasięgnięcia u osób sprawujących obsługę prawną jednostki informacji, czy wszystkie zapadłe wyroki przekazano kierownictwu jednostki i jakie sprawy są w toku

postępowania spornego, odpowiednio utrwalając te informacje, jeżeli przekazano je ustnie,

- c) przejrzenia protokołów posiedzeń kierownictwa jednostki i organów nadzoru,
- d) wglądu w korespondencję z osobami sprawującymi obsługę prawną jednostki lub pisemne zwrócenie się, w porozumieniu z kierownikiem jednostki, do osób sprawujących obsługę prawną jednostki o bliższe informacje.

Jeżeli kierownik jednostki nie godzi się na udostępnienie stosownych materiałów lub na nawiązanie kontaktu biegłego rewidenta z osobami sprawującymi obsługę prawną jednostki, to następuje ograniczenie zakresu badania.

Badanie danych szacunkowych

45. Jeżeli wartość wykazanych w bilansie aktywów lub zobowiązań została ustalona drogą szacunku (np. odpisy aktualizujące wartość aktywów, rezerwy, wycena w wartości godziwej, wycena w skorygowanej cenie nabycia), a są to wielkości znaczące, biegły rewident powinien zweryfikować racjonalność tych szacunków, zbierając dowody badania potwierdzające, że:

- a) zasadne jest ustalenie określonych wielkości drogą szacunku, a zastosowana metoda jest poprawna,
- b) przyjęte za punkt wyjścia szacunku dane są dokładne, kompletne i odpowiednie, stanowiąc jego miarodajną podstawę,
- c) wielkości określone drogą szacunku zostały ustalone w racjonalnej wysokości, o czym może świadczyć przeprowadzone sprawdzenie poprawności metody i rezultatów obliczeń dokonanych przez jednostkę i/lub porównanie szacunków jednostki z danymi ustalonymi w inny sposób, np. przez niezależnego rzeczoznawcę i/lub porównanie szacunków jednostki z rzeczywistym wykonaniem, jakie nastąpiło po dniu bilansowym.

46. Jeżeli zachodzą istotne różnice między wielkością szacunków dokonanych przez jednostkę, której sprawozdanie finansowe jest badane, i biegłego rewidenta, a zdaniem biegłego rewidenta różnica taka nie jest uzasadniona stanem faktycznym, to powinien on zwrócić się do kierownika jednostki o zrewidowanie szacunków, a gdy kierownik jednostki tego odmawia – uznać różnice za nieprawidłowość (uchybiecie).

Badanie danych porównawczych

47. Integralną częścią sprawozdania finansowego są dane porównawcze, wykazywane obok danych za okres sprawozdawczy, dotyczące okresu poprzedzającego ten okres. Do badania danych porównawczych stosuje się odpowiednio postanowienia pkt VI ust. 41.

Zbadania wymaga, czy:

- a) zasady (polityka) rachunkowości, stosownie do których ustalono dane porównawcze, były stosowane w sposób ciągły w bieżącym okresie, a jeżeli nastąpiła ich zmiana, to jakie są tego przyczyny i skutki oraz czy zostały one ujawnione w badanym sprawozdaniu finansowym,
- b) dane porównawcze wykazane w badanym sprawozdaniu finansowym wynikają ze sprawozdania finansowego za okres poprzedzający.

Badanie zdarzeń, jakie nastąpiły po dniu bilansowym

48. Biegły rewident powinien przed sporządzeniem raportu i opinii upewnić się, że w badanym sprawozdaniu finansowym uwzględniono skutki wszystkich istotnych zdarzeń, jakie nastąpiły w okresie między datą, na którą jednostka sporządziła sprawozdanie finansowe (dzień bilansowy) a dniem zakończenia badania, tj. dniem wyrażenia opinii.

Mogą to być zdarzenia:

- a) dostarczające nowych informacji o stanie istniejącym w dniu bilansowym (typ a),
- b) wskazujące na zmiany, jakie nastąpiły po dniu bilansowym (typ b).

Badania, o których mowa – niezależnie od uzyskania stosownych oświadczeń od kierownika jednostki (por. pkt IV ust. 29) – polegają na ocenie, czy system księgowości i kontroli wewnętrznej jednostki zapewnia kompletne ujęcie zdarzeń, jakie nastąpiły po dniu bilansowym i ich odniesienie do właściwego okresu, krytycznej analizie zapisów księgowych figurujących w księgach roku następującego po badanym oraz sprawozdań sporządzonych za ten okres, przeglądzie protokołów posiedzeń kierownictwa jednostki i organów nadzoru jednostki, sprawdzeniu rzeczywistej wysokości szacowanych wielkości (por. pkt VI ust. 45), realizacji udzielonych gwarancji (por. pkt VI ust. 44), spłaty udzielonych pożyczek, dokonanych lub zamierzonych sprzedaży znaczących składników majątkowych, przeprowadzonych lub zamierzonych zasilen kapitałowych, przekształceń itp. W ich wyniku biegły rewident powinien uzyskać stosowne dowody badania potwierdzające, że wszystkie istotne zdarzenia, jakie nastąpiły po dniu

bilansowym zostały rozpoznane, a ich skutki ujęto w sprawozdaniu finansowym (typ a), lub ujawnione w dodatkowych informacjach i objaśnieniach (typ b).

Badanie zdolności jednostki do kontynuacji działalności

49. Biegły rewident przeprowadzający badanie sprawozdania finansowego jednostki, której kontynuacja działalności nie jest ustawowo zapewniona, ma obowiązek ocenić wiarygodność deklaracji kierownika jednostki – zawartej we wprowadzeniu do tego sprawozdania – o zdolności kontynuowania przez jednostkę działalności w niezmnieszonej istotnie zakresie w dającej się przewidzieć przyszłości, tj. w okresie przynajmniej 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Biegły rewident powinien zapewnić wykonanie tego obowiązku odpowiednio planując i przeprowadzając badanie, w tym także zdarzeń, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, celem zebrania odpowiednich i wystarczających dowodów badania, przemawiających za tym, że według stanu na dzień zakończenia badania zasadne jest przyjęte przez kierownika jednostki założenie kontynuacji działalności. W przypadku stwierdzenia zagrożeń dla kontynuacji działalności przez jednostkę, czego znamionami mogą być m.in.:

- a) znaczne trudności finansowe (brak płynności, wypowiedzenie umów kredytowych),
- b) negatywne główne wskaźniki finansowe,
- c) odejście kluczowego personelu kierowniczego,
- d) utrata podstawowego rynku, licencji, głównego dostawcy,
- e) toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe lub administracyjne, które w przypadku niekorzystnego rozstrzygnięcia spowoduje powstanie zobowiązań, jakich jednostka nie zdoła zaspokoić

– biegły rewident powinien wnikliwie rozpatrzyć uzasadnienie deklaracji kierownika jednostki o możliwości kontynuacji przez nią działalności, a zwłaszcza ocenić realność przesłanek i planów leżących u podstaw tej deklaracji. W przypadku uznania, że istnieje znaczna niepewność co do zdolności kontynuacji działalności, biegły rewident powinien rozważyć, czy i w jakim zakresie ujawnienie rodzaju i skutków niepewności jest konieczne, aby sprawozdanie finansowe nie wprowadzało czytelnika w błąd.

O swych ustaleniach powinien odpowiednio poinformować w opinii i w raporcie (por. pkt X ust. 71 i pkt XI ust. 76 lit. e).

Biegły rewident musi mieć świadomość znaczenia i skutków, jakie ma treść i sposób wyrażenia przez niego w opinii zdania o zdolności jednostki do kontynuowania działalności i istniejących w tym zakresie poważnych zagrożeń.

Obowiązek ujawnienia w opinii poważnych zakłóceń w działalności dotyczy również jednostek, których działalności jest ustawowo zapewniona. Nie zamieszczenie we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego jednoznacznego stwierdzenia kierownika jednostki o możliwości kontynuowania działalności przez jednostkę uniemożliwia wyrażenie przez biegłego rewidenta opinii bez zastrzeżeń.

Badanie sprawozdania z działalności jednostki

50. Jeżeli jednostka, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, stosownie do przepisów art. 49 ust. 2 i 3 ustawy o rachunkowości lub z mocy innych przepisów, zobowiązana jest dołączyć do sprawozdania finansowego sprawozdanie z działalności jednostki, wówczas biegły rewident powinien sprawdzić, czy:

- a) sprawozdanie to zapewnia wywiązanie się jednostki z obowiązków informacyjnych określonych w art. 49 ust. 2 ustawy o rachunkowości i innych wiążących jednostkę przepisach,
- b) zawarte w nim informacje są zgodne ze sprawozdaniem finansowym.

O nie przedłożeniu przez zobowiązaną do tego jednostkę sprawozdania z działalności jednostki, jego niekompletności lub niezgodności zawartych w nim informacji ze sprawozdaniem finansowym biegły rewident informuje w opinii, w uzupełniających objaśnieniach (por. pkt X ust. 70).

Badanie małych jednostek

51. Tryb planowania i przeprowadzania badania sprawozdań finansowych małych jednostek może być odpowiednio uproszczony, jednak bez szkody dla jakości badania. Uwzględnienia wymagają m.in. następujące okoliczności:

- a) małe jednostki często stanowią własność osób bezpośrednio nimi kierujących, co wpływa na zakres i formę kontroli wewnętrznej,
- b) ograniczenia w funkcjonowaniu kontroli wewnętrznej mogą ujemnie wpływać na rzetelność, kompletność i zgodność z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości danych wykazanych w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym.

Badanie transakcji ze stronami powiązanymi

52. Dla realizacji celu badania sprawozdania finansowego, określonego w ust. 10 standardu, biegły rewident powinien zrozumieć powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi wystarczające do tego, aby rozpoznać czynniki ryzyka oszustwa, o ile występują, wynikające z powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi mające znaczenie dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz stwierdzić, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy sprawozdanie finansowe, w stopniu w jakim odzwierciedla te powiązania i transakcje, zapewnia rzetelną prezentację lub nie wprowadza w błąd.

W ramach badania biegły rewident powinien uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania wskazujące, czy powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio rozpoznane, ujęte i ujawnione w sprawozdaniu finansowym zgodnie z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości.

Dla realizacji tego obowiązku biegły rewident powinien uwzględnić:

- a) kompletność wykazu stron uznanych przez jednostkę, której sprawozdanie finansowe jest badane, za powiązane oraz kompletność wyodrębnienia sald i obrotów z tytułu operacji gospodarczych dokonanych z tymi stronami; punkt wyjścia do tego badania stanowi złożone na ten temat w dniu rozpoczęcia badania oświadczenie kierownika jednostki,
- b) przyjęte przez jednostkę i utrwalone w stosownej dokumentacji zasady ustalania cen dostaw i usług na rzecz stron powiązanych,
- c) dokonane ze stronami powiązanymi operacje gospodarcze odbiegające od warunków rynkowych, nietypowe, logicznie nieuzasadnione,
- d) odpłatne i nieodpłatne usługi o charakterze materialnym i niematerialnym, świadczone na rzecz lub przyjęte od stron powiązanych,
- e) operacje gospodarcze ujmowane pozabilansowo, jak np. udzielone stronom powiązanym gwarancje.

Podstawowe zasady określania, czy transakcja ze stroną powiązaną jest istotna, nie odbiegają od innych osądów podejmowanych w procesie badania. Jednakże jednoczesne występowanie kilku czynników powoduje, że jest to bardziej skomplikowane, mając na uwadze między innymi, ale nie wyłącznie, kwestie takie jak:

- a) trudności związane z oszacowaniem wpływu transakcji ze stronami powiązanymi na użytkowników sprawozdania finansowego,
- b) konieczność oceny natury transakcji, a nie wyłącznie jej formy prawnej,

- c) złożoność i często nietypowy charakter transakcji ze stronami powiązanymi,
- d) możliwe czynności podejmowane przez kierownictwo jednostki w celu ukrycia prawdziwego charakteru transakcji ze stronami powiązanymi,
- e) ocenę jakościową przy określaniu sprawowania kontroli lub wywierania znaczącego wpływu.

Ze względu na zachodzące zależności, wiarygodność znajdujących się w jednostce, której sprawozdanie finansowe jest badane, dowodów operacji przeprowadzonych ze stronami powiązanymi jest ograniczona. Dlatego biegły rewident powinien w razie potrzeby wykorzystać swoje uprawnienia do uzyskania dodatkowych informacji, w tym także od innych biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe stron powiązanych w przypadku badania sprawozdania finansowego jednostki dominującej.

Nie wchodzi w zakres obowiązków biegłego rewidenta ocena zasadności cen stosowanych do obrotów dokonywanych między stronami powiązanymi.

Przy dokonywaniu oceny kompletności i poprawności ujawnień w sprawozdaniu finansowym w zakresie informacji o istotnych transakcjach zawartych na warunkach innych niż rynkowe ze stronami powiązanymi, biegły rewident powinien przeanalizować stwierdzenia przyjęte przez kierownictwo jednostki w tym zakresie. Ocena ta może zawierać na przykład:

- a) ocenę procesu dochodzenia kierownictwa do takiego stwierdzenia (czy proces ten jest właściwy/wystarczający),
- b) weryfikację źródeł (wewnętrznych i zewnętrznych), z których pochodzą dane służące stwierdzeniu, przetestowanie danych w celu ustalenia, czy są rzetelne, kompletne i odpowiednie,
- c) ocenę istotnych założeń, które zostały przyjęte przez kierownictwo przy dokonywaniu stwierdzenia.

VII. Nadużycia, błędy, naruszenia prawa

53. Odpowiedzialność za zapobieganie oraz wykrywanie nadużyć (oszustw, zawłaszczeń majątku, sprzeniewierzeń) spowodowanych świadomym działaniem i błędów wywołanych nieumyślnie oraz zapewnienie zgodności działania z przepisami prawa (w tym także podatkowego), statutem lub umową jednostki spoczywa na jej kierowniku. Zadaniem biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie sprawozdania finansowego nie jest poszukiwanie możliwych nadużyć, błędów lub naruszeń prawa. Niemniej zawodowy

sceptycyzm powinien mu ułatwić rozpoznanie i właściwą ocenę prawdopodobieństwa popełniania takich czynów w jednostce.

54. Biegły rewident przeprowadzający badanie sprawozdania finansowego powinien zasięgnąć u kierownika jednostki informacji o stwierdzonych przez jednostkę przypadkach nadużyć, istotnych błędów, naruszeń prawa i sam ocenić ryzyko dokonywania w jednostce nadużyć, występowania błędów bądź naruszania przepisów prawa, gdyż mogą one istotnie wpływać na wiarygodność sprawozdania finansowego.

Jeżeli analiza ryzyka dokonywania w jednostce nadużyć, wystąpienia istotnych błędów lub naruszeń prawa wskazuje na prawdopodobieństwo zaistnienia takich przypadków, biegły rewident rozpatruje ich wpływ na rzetelność i zgodność z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości badanego sprawozdania finansowego. O ile jego zdaniem wpływ taki może być istotny, to zależnie od tego, czy podejrzenia takie powstały już podczas planowania badania, czy też w toku badań szczegółowych, powinien on w programie badania przewidzieć wykonanie odpowiednich planowych lub dodatkowych procedur.

Przeprowadzenie odpowiednich, z góry przewidzianych w programie lub uzupełniających procedur umożliwia zazwyczaj potwierdzenie lub rozwianie podejrzeń o popełnianie nadużyć, błędów bądź naruszaniu prawa.

55. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że:

- a) skutki nadużyć, błędów lub naruszeń prawa, istotnie wpływające na rzetelność i/lub zgodność z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości sprawozdania finansowego nie zostały należycie uwzględnione w tym sprawozdaniu,
- b) jednostka, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, uniemożliwia uzyskanie odpowiednich dowodów badania, pozwalających ocenić, czy popełniono nadużycia, błędy lub naruszenia prawa o istotnym znaczeniu,

– to odpowiednio do wagi nieprawidłowości powinien wyrazić opinię z zastrzeżeniem lub negatywną bądź też odmówić wyrażenia opinii.

O stwierdzonych znaczących naruszeniach prawa, statutu lub umowy, nie wpływających jednak istotnie na zgodność z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości i rzetelność sprawozdania finansowego, należy poinformować w raporcie (por. pkt XI ust. 76 lit. i).

56. Biegły rewident, w razie:

- a) ujawnienia nadużyć, istotnych błędów lub naruszeń prawa,

b) podejrzenia popełniania nadużyć, nawet jeżeli ich wpływ na rzetelność i zgodność z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości badanego sprawozdania finansowego nie jest istotny

– powinien bezzwłocznie powiadomić o tym na piśmie zwierzchnika osoby lub komórki, w której nadużycia, błędy lub naruszenia prawa miały miejsce.

Jeżeli nadużycia lub naruszenia prawa popełniali członkowie kierownictwa jednostki, biegły rewident powinien powiadomić o tym organ nadzorujący kierownika jednostki.

Postanowienia niniejszego ustępu nie zwalniają biegłego rewidenta od obowiązków określonych w przepisach prawa.

VIII. Wykorzystanie podczas badania wyników pracy innych biegłych rewidentów, ustaleń audytu wewnętrznego, kontroli zewnętrznej oraz rzeczoznawców

57. Jeżeli biegły rewident korzysta z wyników badań przeprowadzonych przez innego biegłego rewidenta działającego w imieniu innego podmiotu uprawnionego, to powinien:

- a) ukierunkować plan i program badania innego biegłego rewidenta, aby uzyskać stosowne dowody badania, odpowiadające celom badania,
- b) współpracować w toku badania z innym biegłym rewidentem,
- c) ocenić wiarygodność i przydatność zebranych dowodów badania.

58. Biegły rewident może w toku badania wykorzystać ustalenia:

- a) audytu wewnętrznego jednostki,
- b) kontroli zewnętrznych,

dotyczące rzetelności i zgodności informacji zawartych w badanym sprawozdaniu finansowym z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości, pod warunkiem uprzedniego upewnienia się, że ustaleniom tym można zaufać.

Obopólne korzyści może dać współpraca biegłego rewidenta z audytem wewnętrznym jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane. Może ona pozwolić jednostce lepiej i skuteczniej realizować zadania audytu wewnętrznego, biegłego rewidenta zaś odciążyć od wykonywania niektórych procedur. Warunkiem tego jest systematyczna współpraca, polegająca m.in. na informowaniu biegłego rewidenta o zagadnieniach wymagających, zdaniem audytu wewnętrznego, zbadania oraz planach i ustaleniach audytu wewnętrznego. Z kolei biegły rewident informuje zazwyczaj audyt wewnętrzny o tych zagadnieniach, które mogą być istotne dla audytu wewnętrznego.

W każdym przypadku celowe jest uzyskanie dostępu i zapoznanie się z protokołami kontroli zewnętrznych przeprowadzanych przez państwowe organy nadzoru w zakresie

dotyczącym przedmiotu badania, działaniami i decyzjami podjętymi przez te organy w stosunku do jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane, oraz podjętymi w ich następstwie działaniami jednostki.

59. Jeżeli biegły rewident uzna za nieodzowne skorzystanie z pomocy rzeczoznawcy (np. aktuariusza, towaroznawcy, rzeczoznawcy z dziedziny wyceny nieruchomości) lub innego specjalisty (np. z dziedziny informatyki, prawa podatkowego), to powinien on:

- a) upewnić się, że rzeczoznawca (specjalista) jest obiektywny,
- b) wyraźnie określić stawiane mu zadanie (cel i zakres ekspertyzy, zarys zagadnień, których ujęcia w ekspertyzie oczekuje),
- c) sprawdzić, czy uzyskana ekspertyza spełnia warunki stawiane dowodom badania.

Na wyniki ekspertyzy rzeczoznawcy można powołać się w opinii tylko wtedy, gdy stanowią one podstawę wyrażenia innej opinii aniżeli bez zastrzeżeń.

60. Bez względu na to z czyjej pomocy i w jakim zakresie biegły rewident korzystał, za badanie oraz – wyrażone na jego podstawie – opinię i raport odpowiada biegły rewident.

IX. Opinia i raport – postanowienia wspólne

61. Na podstawie zebranych dowodów badania biegły rewident sporządza w języku polskim pisemną opinię wraz z raportem. Oprócz opinii i raportu w języku polskim, biegły rewident może sporządzić wymienione dokumenty w innym języku, jeśli tak stanowią przepisy prawa lub umowa. W takim przypadku, w razie wątpliwości, rozstrzygająca jest treść dokumentów w języku polskim.

Opinia wyrażana jest o sprawozdaniu finansowym już uwzględniającym zmiany wprowadzone przez jednostkę na wniosek biegłego rewidenta lub w porozumieniu z nim oraz odzwierciedlające skutki tych istotnych zdarzeń, jakie nastąpiły po dniu bilansowym, o których informacje dotarły do jednostki i które zostały przekazane przez kierownika jednostki biegłemu rewidentowi do dnia zakończenia badania.

Informacje o skutkach istotnych zdarzeń, przekazane biegłemu rewidentowi przez kierownika jednostki po wyrażeniu opinii, lecz przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego (art. 54 ust. 1 ustawy o rachunkowości), wymagają dodatkowego zbadania i – w razie potrzeby – wyrażenia opinii wraz z raportem na nowo, z jednoczesnym unieważnieniem opinii i raportu poprzedniego.

62. Opinia i raport powinny w sposób bezstronny, kompletny, rzetelny i jasny przedstawiać wyniki badania sprawozdania finansowego.

Wymóg bezstronności oznacza obiektywne naświetlenie w opinii i raporcie stanu faktycznego, przy uwzględnieniu wszystkich dostępnych biegłemu rewidentowi informacji. Ewentualna rozbieżność zdań kierownika jednostki i biegłego rewidenta powinna być zaznaczona, a stanowiska kierownika i biegłego rewidenta przedstawione w raporcie, zaś w razie potrzeby, ze względu na wagę zagadnienia, także w opinii.

Wymóg kompletności jest spełniony, gdy opinia i raport zawierają stwierdzenia przewidziane ustawą o rachunkowości oraz krajowymi standardami rewizji finansowej. Dodatkowe ustalenia wynikające z umowy o badanie, np. dotyczące prawidłowości rozliczeń podatkowych, zamieszcza się w odrębnym dokumencie przekazywanym zamawiającemu.

Wymóg rzetelności jest spełniony, gdy treść opinii i raportu odzwierciedla – w przekonaniu biegłego rewidenta – stan rzeczywisty.

Wymóg jasności jest uwzględniony, jeżeli sposób przedstawienia zagadnień jest zrozumiały i jednoznaczny. Stwierdzenia zawarte w opinii i w raporcie powinny być zrozumiałe bez sięgania do dodatkowych materiałów.

63. Przy formułowaniu treści zawartych w opinii i raporcie biegły rewident obowiązany jest zachować poufność i nie naruszać tajemnic handlowych jednostki. Nie może to jednak wpływać na merytoryczną treść opinii i raportu.
64. Opinię i raport przedstawia się łącznie; poszczególne ich strony powinny być numerowane. Opinia i raport powinny nosić tę samą datę, tj. datę zakończenia badania. Data opinii i raportu nie może być wcześniejsza od daty podpisania przez kierownika jednostki sprawozdania finansowego, którego dotyczą, gdyż obowiązkiem biegłego rewidenta jest ustosunkowanie się do ostatecznej wersji sprawozdania finansowego, sporządzonego i podpisanego przez kierownika jednostki.

X. Opinia

65. Opinia o sprawozdaniu finansowym wyraża ogólną ocenę biegłego rewidenta na temat informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym i wynika z dowodów badania zebranych w toku badania przeprowadzonego zgodnie z krajowymi standardami rewizji finansowej i jego zawodowym osądem. Wyrażona w opinii ogólna ocena nie stanowi jednak prostego odzwierciedlenia ocen wyników zbadania poszczególnych zagadnień, ale polega na nadaniu przez biegłego rewidenta poszczególnym ustaleniom odpowiedniej wagi, uwzględniającej ich wpływ na rzetelność i jasność całego sprawozdania

finansowego i jego prawidłowość, to jest zgodność z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości (por. pkt II ust. 12 lit. a).

66. Opinia o zbadanym sprawozdaniu finansowym może być wyrażona jako opinia bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniem(-ami) lub opinia negatywna. Może też nastąpić odmowa wyrażenia opinii.

Wyrażone zastrzeżenia, względnie wyrażenie opinii negatywnej lub odmowa wyrażenia opinii, powinny być uzasadnione i zawierać wskazanie przyczyny takiego stanowiska; w każdym przypadku należy wskazać zasięg i określić – w miarę możliwości liczbowo – wielkość wpływu zakwestionowanego zjawiska na sprawozdanie finansowe.

Bez względu na rodzaj wyrażanej opinii nie można w niej pominąć faktu ewentualnego poważnego zagrożenia kontynuacji działalności przez jednostkę. Dotyczy to także przypadku, gdy zagrożenia takie zostały przez jednostkę omówione w sprawozdaniu z działalności jednostki i wprowadzeniu do sprawozdania finansowego.

67. Opinię bez zastrzeżeń wyraża biegły rewident, gdy – jego zdaniem – zbadane sprawozdanie finansowe i stanowiące podstawę jego sporządzenia księgi rachunkowe spełniają warunki przewidziane prawem, a ewentualne wpływające na sprawozdanie finansowe i/lub księgi rachunkowe naruszenia prawa bądź statutu lub umowy jednostki oraz nie usunięte uchybienia nie są istotne.

Okoliczność, że sprawozdanie finansowe jednostki za rok poprzedzający rok badany nie było badane lub badający je biegły rewident wyraził o nim opinię negatywną lub odmówił wyrażenia opinii, nie stanowi przeszkody do wyrażenia o sprawozdaniu finansowym za rok badany opinii bez zastrzeżeń, jeżeli przyczyny uzasadniające poprzednie opinie zostały usunięte.

68. Jeżeli z winy jednostki lub przyczyn od niej niezależnych nastąpiło ograniczenie zakresu badania, uniemożliwiające biegłemu rewidentowi zastosowanie procedur badania uznanych przez niego za nieodzowne bądź z innych powodów zachodzą okoliczności uniemożliwiające uzyskanie wystarczającej pewności co do wiarygodności istotnych pozycji badanego sprawozdania finansowego, niemniej ograniczenia te dotyczą tylko poszczególnych pozycji i nie wpływają ujemnie na wiarygodność ogólnego obrazu przekazywanego przez sprawozdanie finansowe, wówczas o sprawozdaniu finansowym wyrażana jest opinia z zastrzeżeniem(-ami).

Jeżeli skutki ograniczenia badania lub inne przyczyny powodują niemożność zastosowania uznanych przez biegłego rewidenta za nieodzowne procedur badania, w rezultacie czego nie uzyskał on wystarczających i odpowiednich dowodów badania,

wówczas biegły rewident odmawia wyrażenia opinii. Ograniczenie zakresu badania występuje przykładowo w sytuacjach, w których kierownik jednostki nie udostępnia biegłemu rewidentowi wystarczających i odpowiednich dowodów służących ocenie, czy nastąpiło lub mogło nastąpić naruszenie przepisów mogące wywrzeć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe jednostki.

69. Jeżeli sprawozdanie finansowe zawiera istotne odstępstwa od zasad (polityki) rachunkowości określonych w ustawie o rachunkowości lub MSR – zależnie od tego, które zasady jednostka stosuje – oraz od innych przepisów wiążących jednostkę przy sporządzaniu tego sprawozdania, w tym także wywołane różnicą zdań co do sposobu prezentacji w sprawozdaniu finansowym poszczególnych zagadnień, oceny stanów faktycznych bądź interpretacji przepisów, zachodzącą między kierownikiem jednostki a biegłym rewidentem, które nie zostały usunięte, niemniej odstępstwa te dotyczą tylko poszczególnych pozycji i nie powodują zniekształcenia ogólnego obrazu przekazywanego przez sprawozdanie finansowe, wówczas biegły rewident wyraża o sprawozdaniu finansowym opinię z zastrzeżeniem(-ami).

Do istotnych odstępstw zalicza się także przedstawienie niekompletnego sprawozdania finansowego.

Jeżeli zawarte w sprawozdaniu finansowym nieprawidłowości, niezgodności ze stanem faktycznym lub luki zniekształcają w takim stopniu ogólny obraz sytuacji jednostki, że sprawozdanie to może wprowadzić w błąd czytelnika, wówczas biegły rewident wyraża opinię negatywną.

Jeżeli biegły rewident uzna, że naruszenie przepisów prawa istotnie wpływa na sprawozdanie finansowe i nie zostało to prawidłowo odzwierciedlone w tym sprawozdaniu, to powinien wyrazić o sprawozdaniu finansowym opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną.

70. Zarówno opinia bez zastrzeżeń, jak i z zastrzeżeniem(-ami) może zawierać dodatkowe, uzupełniające objaśnienia, które nie powodują zmiany rodzaju wyrażanej opinii. Nie mogą one stanowić ukrytej formy zastrzeżenia. W szczególności w uzupełniających objaśnieniach biegły rewident stwierdza istnienie znacznej niepewności, przy czym rozstrzygnięcie tej niepewności zależy od przyszłych zdarzeń, wpływających na ogólny obraz przekazywany przez sprawozdanie finansowe.

Szczególne objaśnienie, zamieszczane na końcu opinii, stanowi:

- a) stwierdzenie, że sprawozdanie z działalności jednostki jest kompletne w rozumieniu ustawy o rachunkowości, a zawarte w nim informacje są zgodne z danymi

sprawozdania finansowego, względnie że sprawozdanie to jest niekompletne i/lub niezgodne ze sprawozdaniem finansowym lub nie zostało przedstawione biegłemu rewidentowi do dnia zakończenia badania,

- b) informacja o nie złożeniu przez jednostkę, do dnia zakończenia badania, sprawozdania finansowego za rok poprzedzający do ogłoszenia i do Krajowego Rejestru Sądowego,
- c) informacja o niedochowaniu przez spółkę kapitałową, określonych w ustawie z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.¹⁾), wymogów co do wysokości kapitału własnego i konieczności podjęcia przez zgromadzenie właścicieli decyzji o dalszym istnieniu spółki, o ile zagadnienie to nie jest poruszane w związku z poważnym zagrożeniem kontynuacji działalności przez jednostkę.

71. Jeżeli w wyniku oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności, o czym mowa w art. 65 ust. 3 pkt 2 ustawy o rachunkowości, biegły rewident stwierdzi, że:

- a) istnieją poważne zagrożenia dla kontynuacji działalności, o których jednostka poinformowała we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego – biegły rewident zamieszcza w opinii odpowiednią uwagę; uwagę tę, zależnie od zawodowego osądu biegłego rewidenta, zamieszcza się jako uzupełniające objaśnienie,
- b) istnieją poważne zagrożenia dla kontynuacji działalności, o których jednostka poinformowała we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego, ale stopień niepewności, co do przetrwania jednostki, mimo podjętych działań, jest znaczny – biegły rewident odmawia wyrażenia opinii,
- c) istnieją poważne zagrożenia dla kontynuacji działalności, o których jednak jednostka nie poinformowała lub poinformowała w sposób niepełny – biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną,
- d) brak jest – jego zdaniem – przesłanek do uznania, że jednostka może kontynuować działalność, chociaż badane sprawozdanie finansowe sporządzono przy założeniu kontynuowania działalności – biegły rewident wyraża opinię negatywną.

Nie istnieje potrzeba poruszania w opinii tematu zdolności jednostki do kontynuacji działalności, jeżeli zdolność ta nie jest – zdaniem biegłego rewidenta – poważnie zagrożona.

¹⁾ Zmiany wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2001 r. Nr 102, poz. 1117, z 2003 r. Nr 49, poz. 408 i Nr 229, poz. 2276, z 2005 r. Nr 132, poz. 1108, Nr 183, poz. 1538 i Nr 184, poz. 1539, z 2006 r. Nr 133, poz. 935 i Nr 208, poz. 1540, z 2008 r. Nr 86, poz. 524, Nr 118, poz. 747, Nr 217, poz. 1381 i Nr 231, poz. 1547 oraz z 2009 r. Nr 13, poz. 69, Nr 42, poz. 341 i Nr 104, poz. 860.

W przypadku jednostek, których kontynuacja działalności jest ustawowo zapewniona, na ewentualne poważne zakłócenia działalności należy wskazać w opinii.

72. Opinia powinna zawierać co najmniej następujące człony, podane w poniższej kolejności:

- a) tytuł („Opinia niezależnego biegłego rewidenta”, a w razie odmowy wyrażenia opinii – „Stanowisko niezależnego biegłego rewidenta”) i wskazanie adresata opinii lub stanowiska (pkt I załączników do standardu),
- b) nazwę, określenie formy prawnej oraz siedziby jednostki, której sprawozdanie finansowe stanowi przedmiot opinii (pkt II załączników do standardu),
- c) wstęp, zawierający identyfikację sprawozdania finansowego poprzez wskazanie elementów składających się na to sprawozdanie, wskazanie daty, na którą sporządzono bilans i okresu trwania roku obrotowego (pkt II załączników do standardu),
- d) stwierdzenie, że za sporządzenie zgodnego z obowiązującymi przepisami sprawozdania finansowego odpowiedzialny jest kierownik jednostki, natomiast zadaniem biegłego rewidenta było wyrażenie opinii, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy jednostki oraz o prawidłowości ksiąg rachunkowych stanowiących podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego (pkt II załączników do standardu),
- e) stwierdzenie, że kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności spełniały wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości (pkt II załączników do standardu),
- f) określenie, wynikających przede wszystkim z ustawy o rachunkowości i krajowych standardów rewizji finansowej, zasad, według których przeprowadzono badanie i wskazanie, że polegają one na takim zaplanowaniu i przeprowadzeniu badania, które obejmuje:
 - zbadanie poprawności zastosowanych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości i ocenę zasadności znaczących szacunków,
 - sprawdzenie, w przeważającej mierze w sposób wyrywkowy, dowodów i zapisów księgowych, z których wynikają liczby i informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym,
 - całościową ocenę sprawozdania finansowego,

przy czym opinia powinna zarazem zawierać stwierdzenie, że zdaniem biegłego rewidenta przeprowadzone badanie umożliwiło mu uzyskanie wystarczającej pewności dla wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym i stanowiących podstawę jego sporządzenia księgach rachunkowych; jeżeli nie było to możliwe biegły rewident wskazuje na czynniki ograniczające (pkt III załączników do standardu),

g) opinię właściwą, określającą przyjęte do oceny kryteria (może to być ustawa o rachunkowości i wydane na jej podstawie przepisy wykonawcze lub MSR oraz – w zakresie w nich nieuregulowanym – ustawa o rachunkowości i wydane na jej podstawie przepisy wykonawcze oraz ewentualnie inne przepisy z podaniem ich nazwy) i jednoznacznie stwierdzającą, czy zbadane sprawozdanie finansowe, we wszystkich istotnych aspektach:

- przedstawia rzetelnie i jasno informacje istotne dla oceny sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, w tym także wskazujące na poważne zagrożenia dla kontynuowania przez nią działalności,
- zostało sporządzone zgodnie z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości, wynikającymi z:
 - ustawy o rachunkowości i wydanych na jej podstawie przepisów wykonawczych
- lub
- MSR, a w zakresie nieuregulowanym przez MSR – z wymogami ustawy o rachunkowości i wydanymi na jej podstawie przepisami wykonawczymi,
- zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych,
- jest zgodne z wpływającymi na treść sprawozdania finansowego przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy jednostki (pkt IV załączników do standardu),

przy czym ewentualne zastrzeżenia podaje się przed opinią właściwą, która wtedy rozpoczyna się od słów: „Z wyjątkiem zgłoszonych wyżej zastrzeżeń...”; również przed opinią właściwą podaje się uzasadnienie wyrażenia opinii negatywnej; po opinii właściwej podaje się ewentualne uzupełniające objaśnienia, rozpoczynając je od słów: „Nie zgłaszając (dodatkowych) zastrzeżeń pragniemy zwrócić uwagę, że...” (pkt V załączników do standardu),

h) imię, nazwisko, numer w rejestrze i własnoręczny podpis kluczowego biegłego rewidenta. Nie wyklucza to złożenia podpisu również przez inną osobę reprezentującą

podmiot uprawniony. W takim przypadku wymagane jest niebudzące wątpliwości wskazanie kluczowego biegłego rewidenta (pkt VI załączników do standardu),

i) nazwę i numer podmiotu uprawnionego (pkt VI załączników do standardu),

j) siedzibę podmiotu uprawnionego i datę opinii (pkt VII załączników do standardu).

Data wyrażenia opinii informuje, że biegły rewident rozważył wpływ zdarzeń, które nastąpiły po dniu bilansowym na sprawozdanie finansowe; w zasadzie jest to data zakończenia badania w siedzibie jednostki. Jeżeli wyrażenie opinii następuje w terminie istotnie późniejszym od daty zakończenia badania w siedzibie jednostki, co powoduje odpowiednie przesunięcie daty wyrażenia opinii, wówczas konieczne jest dodatkowe zbadanie, czy w okresie między zakończeniem badania w siedzibie jednostki a datą wyrażenia opinii nie ujawniono dodatkowych istotnych zdarzeń po dniu bilansowym (por. pkt VI ust. 48), wymagających uwzględnienia w opinii.

73. Zaleca się stosowanie ujednoliconej postaci i sposobu formułowania opinii, gdyż pozwala to na jednolite jej rozumienie i uwypuklenie szczególnych okoliczności.

Opinie dotyczące sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych sporządza się z uwzględnieniem wymogów przepisów o obrocie papierami wartościowymi.

Przykłady sformułowań różnych rodzajów opinii zawierają załączniki nr 2-7 do standardu.

XI. Raport

74. Raport uzupełnia stwierdzenia zawarte w opinii.

Wyrażenie opinii negatywnej nie zwalnia od obowiązku sporządzenia raportu, natomiast w przypadku wydania stanowiska w sprawie odmowy wyrażenia opinii raportu nie sporządza się.

75. Dane zawarte w raporcie powinny wynikać z dowodów badania zebranych przez biegłego rewidenta podczas badania.

Jeżeli biegły rewident korzystał z ustaleń: innego biegłego rewidenta, działającego w imieniu innego podmiotu uprawnionego, audytu wewnętrznego jednostki, kontroli zewnętrznej lub rzeczoznawcy, to należy to w raporcie zaznaczyć.

76. Raport (pełna nazwa – Raport z badania sprawozdania finansowego – wskazanie jednostki – za rok obrotowy...) powinien, zgodnie z postanowieniami art. 65 ust. 5 ustawy o rachunkowości, zawierać co najmniej:

a) dane identyfikujące jednostkę, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane; mogą się na to składać informacje o:

- nazwie, formie prawnej, adresie siedziby, zarejestrowanym i rzeczywistym przedmiocie działalności jednostki,
 - podstawie prawnej działalności (organ rejestrowy i data wpisu do rejestru), rejestracji podatkowej i statystycznej jednostki,
 - kapitale (funduszu) podstawowym i własnym jednostki na dzień bilansowy, jej właścicielach i zmianach struktury własności, jakie nastąpiły w badanym roku obrotowym oraz do dnia zakończenia badania, jednostkach powiązanych z jednostką,
 - kierowniku jednostki (skład zarządu) i zmianach, jakie nastąpiły w tym zakresie w badanym roku obrotowym oraz do dnia zakończenia badania,
- b) informacje o sprawozdaniu finansowym za rok poprzedzający – czy i przez kogo było badane, rodzaju opinii, dacie zatwierdzenia, sposobie podziału zysku (pokrycia straty), dacie jego ogłoszenia (złożenia do ogłoszenia) z podaniem numeru „Monitora Polskiego B” lub „Monitora Spółdzielczego” oraz złożenia w Krajowym Rejestrze Sądowym; jeżeli sprawozdanie finansowe nie zostało zatwierdzone, należy to zaznaczyć wraz z podaniem tego przyczyn,
- c) dane identyfikujące podmiot uprawniony i kluczowego biegłego rewidenta przeprowadzającego w imieniu tego podmiotu badanie sprawozdania finansowego jednostki:
- nazwa, adres siedziby oraz numer podmiotu uprawnionego, imię, nazwisko i numer w rejestrze kluczowego biegłego rewidenta,
 - powołanie na umowę o badanie ze wskazaniem daty jej zawarcia oraz organu, który wybrał do badania podmiot uprawniony,
 - okres przeprowadzania badania w siedzibie jednostki oraz jej oddziałach,
 - deklaracja niezależności od jednostki, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane, podmiotu uprawnionego i biegłego rewidenta – w rozumieniu art. 56 ust. 3 i 4 ustawy o biegłych rewidentach,
- d) stwierdzenie, że nie nastąpiły ograniczenia zakresu badania (względnie jakie miały miejsce), zaś kierownik jednostki złożył wszystkie żądane przez biegłego rewidenta oświadczenia, wyjaśnienia i informacje, względnie stwierdzenie jakich danych odmówił,
- e) przedstawienie kluczowych, specyficznych dla jednostki, wielkości bezwzględnych i wskaźników charakteryzujących jej wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową za rok obrotowy i – w miarę możliwości – dwa lata poprzedzające,

ze wskazaniem tych czynników, które istotnie negatywnie wpływają na wyniki i sytuację jednostki, a zwłaszcza poważnie zagrażają możliwości kontynuowania przez nią działalności w niezmnieszonej istotnie zakresie,

f) ocenę, we wszystkich istotnych dla sprawozdania finansowego aspektach prawidłowości stosowanego systemu księgowości, która może obejmować:

- stwierdzenie, czy jednostka posiada dokumentację wymaganą przepisami art. 10 ustawy o rachunkowości,
- ocenę zasadności i ciągłości stosowanych zasad (polityki) rachunkowości, w tym prawidłowości otwarcia ksiąg rachunkowych,
- ocenę prawidłowości dokumentacji operacji gospodarczych,
- ocenę rzetelności, bezbłędności i sprawdzalności ksiąg rachunkowych, w tym także prowadzonych za pomocą komputera, powiązania dokonanych w nich zapisów z dowodami księgowymi oraz sprawozdaniem finansowym,
- ocenę stosowanych metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania za pomocą komputera,
- stwierdzenie przeprowadzenia, zgodnie z ustawą o rachunkowości, inwentaryzacji aktywów i pasywów oraz rozliczenia i ujęcia w księgach jej wyników,
- ocenę właściwej ochrony dokumentacji księgowej, ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych,

przy czym ocenę przeprowadza się biorąc pod uwagę istotność wpływu na sporządzanie sprawozdania finansowego traktowanego jako całość,

g) informacje o niektórych, istotnych pozycjach sprawozdania finansowego, wymagające, zdaniem biegłego rewidenta, zamieszczenia.

Przykładowo mogą to być informacje o:

- strukturze rzeczowej i własnościowej środków trwałych (własne, przyjęte w leasing, wynajęte), stopniu ich zużycia i zmianach w tym zakresie,
- relacji cen nabycia (zakupu) papierów wartościowych do ich wyższej wartości rynkowej,
- strukturze czasowej należności z tytułu dostaw i usług na dzień bilansowy i na dzień badania oraz relacji odpisów aktualizujących do kwoty wymaganej zapłaty,
- rezerwach na zobowiązania i potencjalnych zobowiązaniach z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń itp.,

przy czym w tej pozycji raportu szczegółowo omawia się zagadnienia stanowiące powód wyrażenia opinii innej aniżeli bez zastrzeżeń; nie jest celowe powtarzanie danych liczbowych i informacji zawartych w dodatkowych informacjach i objaśnieniach,

h) informacje o wyniku zbadania kompletności i poprawności sporządzenia:

- wprowadzenia do sprawozdania finansowego,
- dodatkowych informacji i objaśnień,
- sprawozdania z działalności jednostki,

przy czym jeżeli informacja dodatkowa nie jest kompletna, należy o tym poinformować w raporcie; brak określonych informacji, wpływający istotnie ujemnie na rzetelność sprawozdania finansowego, powinien stanowić powód wyrażenia opinii z zastrzeżeniem,

i) informacje o istotnych naruszeniach prawa wpływających na sprawozdanie finansowe, a także statutu lub umowy jednostki stwierdzonych podczas badania. Informacje o naruszeniach nie wpływających istotnie na obraz jednostki przekazywany przez sprawozdanie finansowe można przekazać kierownikowi jednostki w odrębnym piśmie,

j) imię, nazwisko, numer w rejestrze i własnoręczny podpis kluczowego biegłego rewidenta. Nie wyklucza to złożenia podpisu również przez inną osobę reprezentującą podmiot uprawniony. W takim przypadku wymagane jest niebudzące wątpliwości wskazanie kluczowego biegłego rewidenta,

k) nazwę i numer podmiotu uprawnionego,

l) siedzibę podmiotu uprawnionego i datę raportu (por. pkt IX ust. 64).

Kolejność przedstawiania wymienionych wyżej w lit. e-i zagadnień może być dowolna. Doświadczenie wskazuje, że na przejrzystość raportu dodatnio wpływa jego podział na część ogólną (a-d), analityczną (e), szczegółową (f-h) i uwagi końcowe.

77. W raporcie należy także poinformować o:

- a) sporządzeniu raportów cząstkowych, np. na temat działania kontroli wewnętrznej,
- b) adresowanych do kierownika jednostki wystąpieniach dotyczących istotnych naruszeń prawa, wykrycia nadużyć itp.,
- c) wynikach badania dodatkowych zagadnień, określonych w umowie o badanie, jeżeli nie przewiduje ona sporządzenia na ten temat oddzielnego sprawozdania.

W raporcie nie podaje się natomiast informacji o tym, czy biegły rewident wystosował list poufny do kierownika jednostki, którego przedmiotem są zazwyczaj stwierdzone podczas

badania uchybienia i niedociągnięcia, nie wpływające istotnie na rzetelność i zgodność z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości sprawozdania finansowego oraz ksiąg rachunkowych stanowiących podstawę jego sporządzenia, a także uwagi na temat stwierdzonego podczas badania sprawozdania finansowego działania odcinkowych systemów kontroli wewnętrznej.

XII. Dokumentacja rewizyjna

78. Biegły rewident powinien za pomocą zebranych dowodów badania udokumentować w sposób zrozumiały i przejrzysty wszystkie istotne ustalenia dotyczące treści badanego sprawozdania, uzasadniając na ich podstawie wyrażone w opinii i raporcie zdanie oraz potwierdzając w ten sposób, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z krajowymi standardami rewizji finansowej.
79. Na dokumentację rewizyjną składają się dokumenty inicjujące badanie, jak też stanowiące rezultat jego przeprowadzenia oraz dokumentacja robocza, obejmująca ogół spełniających warunki określone w ust. 80 zapisków roboczych, sporządzonych przez biegłego rewidenta w toku badania oraz dokumentów (zestawień liczbowych, kopii umów, oświadczeń) uzyskanych od jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, i od osób trzecich – po upewnieniu się o ich wiarygodności. Dokumentacja rewizyjna może mieć postać papierową, nośników elektronicznych, filmów lub inną, zapewniającą trwałość zapisu zawartych w dokumentach informacji przez obowiązujący okres ich przechowywania.
80. Treść, postać dokumentacji rewizyjnej i liczba zgromadzonych dokumentów roboczych zależy od zawodowego osądu biegłego rewidenta, znaczenia rozpatrywanego zagadnienia, rozmiarów i rodzaju działalności prowadzonej przez jednostkę, której sprawozdanie finansowe jest badane. Nie jest konieczne dokumentowanie każdej rozpatrywanej sprawy. Każdy dokument roboczy powinien:
- a) być oznaczony nazwą lub symbolem jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane, ze wskazaniem badanego roku,
 - b) zawierać określenie jego treści,
 - c) nosić podpis sporządzającego lub przyjmującego dokument do zbioru oraz datę, a jeśli dokumentacja rewizyjna ma postać nośników elektronicznych, filmów lub inną, zapewniającą trwałość zapisu zawartych w dokumentach informacji przez obowiązujący okres ich przechowywania, dokument roboczy powinien zawierać dane identyfikujące sporządzającego lub przyjmującego dokument do zbioru oraz datę.

Jeżeli badanie przeprowadzał zespół pod kierunkiem kluczowego biegłego rewidenta, to z odpowiednich dokumentów powinno wynikać: kto, jakie czynności i kiedy przeprowadzał.

Nie jest celowe włączanie do dokumentacji roboczej dokumentów nie podlegających ocenie przez biegłego rewidenta i/lub nie uzasadniających jego wniosków. Włączenie dokumentów roboczych do dokumentacji rewizyjnej nie wymaga uzasadnień, komentarzy czy opisów.

81. Zakres dokumentacji rewizyjnej i jej układ powinny umożliwić biegłemu rewidentowi nie uczestniczącemu w badaniu prześledzenie – w racjonalnym czasie – przebiegu tego badania i ocenę zasadności opinii wyrażonej o badanym sprawozdaniu finansowym.
82. Na dokumentację rewizyjną gromadzoną przez biegłego rewidenta składają się na ogół:
 - a) wyszczególnienie warunków badania i dodatkowych zadań wynikających z umowy o badanie,
 - b) korekty zaproponowane w wyniku badania – uwzględnione lub nieuwzględnione przez jednostkę, które mają lub mogły mieć istotny wpływ na jej sprawozdanie finansowe,
 - c) egzemplarz sprawozdania finansowego, o którym wyrażono opinię i ewentualnie sprawozdanie z działalności jednostki,
 - d) kopia wyrażonej opinii i raportu z badania,
 - e) plan i program badania oraz ich modyfikacje wraz z oceną ryzyka nieodłącznego, ryzyka kontroli w jednostce oraz ryzyka przeoczenia i zmian w tym zakresie, wyznaczeniem granicy istotności,
 - f) oświadczenia kierownika jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane, jak np. o:
 - kompletnym i zgodnym z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości ujęciu w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym wszystkich zdarzeń gospodarczych dotyczących badanego okresu,
 - ujawnieniu zobowiązań warunkowych,
 - powiadomieniu o istotnych zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym,
 - g) kopia ewentualnego pisma powiadamiającego kierownictwo jednostki lub jej organy nadzorcze o stwierdzonych nadużyciach lub dużym prawdopodobieństwie ich popełnienia bądź naruszeniach prawa,
 - h) kopia ewentualnego listu poufnego do kierownika jednostki na temat stwierdzonych w toku badania niedociągnięć oraz sposobów ich usunięcia,

i) dokumentacja robocza, obejmująca w szczególności:

- informacje o branży oraz środowisku prawnym i gospodarczym, w którym działa jednostka,
- informacje o statusie prawnym i organizacji jednostki,
- wyciągi lub kopie ważnych dokumentów prawnych, umów itp.,
- dowody rozpoznania przez biegłego rewidenta systemu rachunkowości, w tym także prowadzonej za pomocą komputera, oraz kontroli wewnętrznej jednostki,
- dowody przeprowadzonej przez biegłego rewidenta analizy sprawności działania systemu kontroli wewnętrznej jednostki, zwłaszcza gdy zaufa jej działaniu,
- wyniki analizy wiarygodności operacji i sald oraz znaczących wskaźników i trendów,
- dokumentację informującą o rodzaju, zakresie, terminach i wynikach przeprowadzonych badań, w tym obserwacji spisu z natury,
- wykorzystane ustalenia kontroli zewnętrznej i audytu wewnętrznego, rzeczoznawców lub biegłych rewidentów działających w imieniu innych podmiotów uprawnionych, którym zlecono zbadanie określonych wycinków działalności jednostki, wraz z dowodami zbadania wiarygodności tych ustaleń,
- kopie pism lub notatki dotyczące zagadnień omawianych z jednostką,
- ustalenia biegłego rewidenta dotyczące istotnych zagadnień badania.

83. Dokumentacja rewizyjna z badania sprawozdania finansowego jednostki powinna zawierać umowę o badanie sprawozdania finansowego.

84. Zbiory dokumentacji rewizyjnej z badania sprawozdania finansowego określonej jednostki można dzielić na dokumentację o długoletniej przydatności (względnie stałą) i dokumentację jednorazową (bieżącą).

85. Zbiór dokumentów o długoletniej przydatności, np. identyfikujących jednostkę, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, jej strukturę właścicielską, powiązania z innymi jednostkami, skład zarządu i organów nadzorczych, opis systemu księgowości i kontroli wewnętrznej może być – po jego ewentualnej aktualizacji – wykorzystywany przez podmiot uprawniony w przypadku badania sprawozdania finansowego jednostki po raz kolejny. Jednorazowy zbiór dokumentacji rewizyjnej wymaga opracowania i zgromadzenia w toku każdego badania.

Dla ułatwienia sprawnego posługiwania się dokumentacją rewizyjną poszczególne dokumenty bądź ich zbiory tematyczne powinny być odpowiednio powiązane z raportem z badania i/lub układem sprawozdania finansowego i objęte spisem.

86. Zbiory dokumentacji rewizyjnej są własnością podmiotu uprawnionego, który zawarł z jednostką umowę o badanie sprawozdania finansowego. Może on przekazywać jednostce, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, kopie fragmentów dokumentacji rewizyjnej lub wyciągi z niej.

87. Biegły rewident powinien przez czas badania, do momentu przekazania dokumentacji rewizyjnej do archiwizowania przez podmiot uprawniony, zapewnić jej poufność i niedostępność dla osób spoza podmiotu uprawnionego, w imieniu którego przeprowadza badanie.

Dokumentacja rewizyjna zawierająca wiadomości, do których stosuje się postanowienia ustawy z dnia 22 stycznia 1999 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. z 2005 r. Nr 196, poz. 1631, z późn. zm.²⁾), zwaną dalej „ustawą o ochronie informacji niejawnych”, powinna być przechowywana przez jednostkę, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, przy zastosowaniu zasad określonych w tej ustawie.

XIII. Komunikowanie się z komitetami audytu działającymi w jednostkach zainteresowania publicznego

88. Podmioty uprawnione wykonujące czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego zobowiązane są do współpracy z komitetami audytu. W szczególności podmioty uprawnione składają pisemne informacje:

- a) na temat istotnych kwestii dotyczących czynności rewizji finansowej, w tym o znaczących nieprawidłowościach systemu kontroli wewnętrznej jednostki w odniesieniu do procesu sprawozdawczości finansowej oraz
- b) o zagrożeniach niezależności podmiotu uprawnionego oraz czynnościach zastosowanych w celu ograniczenia tych zagrożeń.

Podmiot uprawniony może rozważyć przedyskutowanie z komitetem audytu innych kwestii dotyczących czynności rewizji finansowej mogących mieć istotne znaczenie. Kwestiami takimi mogą być m.in.:

- a) ogólne podejście do badania z uwzględnieniem oczekiwanych ograniczeń lub dodatkowych wymogów,
- b) wybór lub zmiany zasad (polityki) rachunkowości, które mają lub mogą mieć znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe jednostki,

²⁾ Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2006 r. Nr 104, poz. 708 i 711, Nr 149, poz. 1078, Nr 218, poz. 1592 i Nr 220, poz. 1600, z 2008 r. Nr 171, poz. 1056 oraz z 2009 r. Nr 178, poz. 1375.

- c) wpływ, jaki na sprawozdanie finansowe mogą mieć wszelkie istotne rodzaje ryzyka lub zagrożenia (jak np. nierozstrzygnięty spór prawny), których ujawnienie w sprawozdaniu finansowym jest obowiązkowe,
- d) korekty zaproponowane w wyniku badania – uwzględnione lub nieuwzględnione przez kierownictwo jednostki, które mają lub mogłyby mieć istotny wpływ na jej sprawozdanie finansowe,
- e) zagrożenia dotyczące zdarzeń lub warunków, które mogą rodzić poważną niepewność co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
- f) znaczące opóźnienia w przekazywaniu przez kierownictwo wymaganych informacji i/lub niedostępność oczekiwanych informacji,
- g) ograniczenia nałożone na biegłego rewidenta przez kierownictwo,
- h) rozbieżność poglądów pomiędzy biegłym rewidentem a kierownictwem na temat zagadnień, które pojedynczo lub razem mogą być znaczące dla sprawozdania finansowego jednostki lub sprawozdania biegłego rewidenta. Informacje te powinny wskazywać na to, czy dane zagadnienie zostało rozstrzygnięte oraz obrazować jego znaczenie,
- i) konieczność sporządzenia opinii zawierającej uzupełniające objaśnienie(-nia), zastrzeżenie(-nia), negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii,
- j) inne zagadnienia zasługujące na uwagę komitetu audytu, jak np. istotne słabości kontroli wewnętrznej, wątpliwości dotyczące uczciwości kierownictwa oraz oszustwa z udziałem kierownictwa,
- k) wszelkie inne zagadnienia uzgodnione w warunkach podjęcia się badania.

89. Podmiot uprawniony powinien poinformować komitet audytu o tym, że:

- a) przekazane informacje obejmują tylko te, związane z badaniem sprawozdania finansowego, na które biegły rewident zwrócił uwagę i które uznał za znaczące z punktu widzenia komitetu audytu oraz że
- b) wykonane czynności nie są zaprojektowane, by wyszukać wszystkie zagadnienia, które mogą mieć znaczenie dla komitetu audytu. W związku z tym zazwyczaj nie jest możliwe ujawnienie wszystkich tego rodzaju zagadnień.

Przekazywanie informacji komitetowi audytu nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

XIV. Umowa o badanie sprawozdania finansowego

90. Podstawą wykonywania usługi jest odpowiednia umowa zawarta między podmiotem uprawnionym a jednostką.

91. Zawarcie umowy może poprzedzać złożenie przez podmiot uprawniony oferty na wykonanie usługi badania sprawozdania finansowego, wyrażającej oświadczenie woli zawarcia umowy na zaproponowanych warunkach.

Oferta powinna zawierać wszystkie istotne informacje niezbędne do zawarcia umowy, a w szczególności: prezentację podmiotu uprawnionego, przewidywany czas trwania badania sprawozdania finansowego oraz termin przekazania opinii wraz z raportem, propozycje ceny za wykonanie usługi oraz sposobu zapłaty, a ponadto objaśnienia dotyczące formalnych oraz organizacyjnych warunków jej realizacji, jak na przykład:

- a) przepisów prawnych, w oparciu o które badanie sprawozdania finansowego zostanie przeprowadzone,
- b) celu i zakresu badania sprawozdania finansowego,
- c) odpowiedzialności kierownictwa oraz członków rady nadzorczej jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, lub innego organu nadzorczego jednostki za zapewnienie, aby sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności jednostki spełniały wymagania ustawy o rachunkowości oraz odpowiedzialności podmiotu uprawnionego za jakość przeprowadzonego badania sprawozdania finansowego i wydanego na tej podstawie poświadczenia,
- d) możliwości przesłania kierownikowi jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, listu poufnego dotyczącego ewentualnych istotnych nieprawidłowości w organizacji rachunkowości i kontroli wewnętrznej, nadużyć lub innych niedociągnięć stwierdzonych w czasie badania sprawozdania finansowego,
- e) organizacji badania sprawozdania finansowego, w tym wskazanie na potrzebę:
 - zapewnienia biegłemu rewidentowi dostępu do wszystkich danych, dokumentacji i innych informacji niezbędnych do badania sprawozdania finansowego,
 - zapewnienia biegłemu rewidentowi możliwości obserwacji spisu z natury znaczących składników majątku jednostki,
 - współpracy pracowników jednostki z biegłym rewidentem,
 - złożenia przez kierownictwo jednostki stosownych oświadczeń,
 - ewentualnego włączenia rzeczoznawców do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego,

- współpracy pomiędzy biegłym rewidentem grupy a biegłymi rewidentami badającymi sprawozdania finansowe jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej,
- f) stwierdzenie, że wobec stosowania badań wyrywkowych istnieje ryzyko, iż niektóre uchybienia i/lub nieprawidłowości mogą być w toku badania sprawozdania finansowego przeoczone,
- g) na wniosek jednostki – oświadczenie kluczowego biegłego rewidenta oraz podmiotu uprawnionego o spełnieniu wymogu bezstronności i niezależności od jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu.

92. Do oferty można dołączyć na przykład:

- a) projekt umowy o badanie sprawozdania finansowego,
- b) ewentualnie inne dokumenty uznane za istotne dla negocjacji warunków badania sprawozdania finansowego.

93. Wybór podmiotu uprawnionego oznacza przyjęcie przez podmiot uprawniony określonych w ofercie lub wynegocjowanych warunków realizacji umowy.

94. Po uzgodnieniu warunków przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego i dokonaniu przez właściwy organ jednostki wyboru podmiotu uprawnionego, podmiot ten zawiera z jednostką umowę o badanie sprawozdania finansowego.

W celu zapewnienia sprawnego przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego i uniknięcia sporów, wskazane jest ustalenie w umowie obowiązków jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu i obowiązków podmiotu uprawnionego.

W szczególności dotyczy to:

- a) odpowiednio wczesnego poinformowania o terminach spisów z natury w celu ich obserwacji przez biegłego rewidenta,
- b) przekazania przez jednostkę, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, harmonogramu prac związanych z zamknięciem ksiąg rachunkowych i sporządzeniem sprawozdania finansowego,
- c) udzielania przez osobę sprawującą obsługę prawną jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, potrzebnych informacji, dotyczących między innymi spraw przygotowanych do postępowania sądowego oraz znajdujących się w toku tego postępowania,
- d) zobowiązania się kierownictwa jednostki dominującej do jednoznacznego uregulowania kwestii współpracy i dostępu do dokumentacji rewizyjnej biegłemu rewidentowi grupy kapitałowej w umowach o badanie, zawieranych między

- jednostkami zależnymi objętymi skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym a podmiotami uprawnionymi badającymi sprawozdania finansowe tych jednostek,
- e) zobowiązania się kierownictwa jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, do złożenia stosownych oświadczeń,
 - f) określenia organu, któremu należy przedłożyć opinię i raport oraz liczbę ich egzemplarzy,
 - g) określenia dodatkowych lub szczególnie pogłębionych – na wniosek jednostki – tematów badania sprawozdania finansowego, o ile nie stanowią one przedmiotu oddzielnej umowy,
 - h) określenia sposobu rozłożenia badania sprawozdania finansowego w czasie, zwłaszcza jeżeli jego część następuje przed zamknięciem ksiąg,
 - i) zwrócenia uwagi, że mimo prawidłowego ustalenia wielkości badanych próbek, na podstawie której następuje ocena ksiąg rachunkowych i sprawozdania finansowego, istnieje ryzyko niewykrycia ewentualnych nadużyć dokonanych w jednostce lub nieprawidłowości ksiąg,
 - j) zapewnienia przez jednostkę, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, nieograniczonego dostępu do wszystkich danych, w tym również informacji o indywidualnych wynagrodzeniach oraz protokołów posiedzeń zarządu, organów nadzorczych i wspólników (właścicieli), jak również danych osobowych,
 - k) zapewnienia zachowania przez podmiot uprawniony, biegłego rewidenta i inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą zawodową, wszystkich informacji i dokumentów związanych z wykonywaniem badania sprawozdania finansowego.
95. W razie prośby jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, o zmianę warunków umowy, podmiot uprawniony powinien wnikliwie rozważyć jej powody. Nie powinna być akceptowana propozycja takiej zmiany warunków umowy, która ogranicza możliwość realizacji celu badania sprawozdania finansowego bądź też nie znajduje racjonalnego uzasadnienia.
96. Jeżeli podmiot uprawniony i jednostka zdecydują o zmianie warunków umowy, powinni uzgodnić nowe warunki jej realizacji.
97. Jeżeli podmiot uprawniony nie zgadza się na zmianę warunków umowy i równocześnie nie może wykonać umowy pierwotnie zawartej, to powinien wycofać się z realizacji umowy i powiadomić organ, który dokonał jego wyboru do badania sprawozdania finansowego, o powodach odstąpienia od realizacji umowy.

98. O rozwiązaniu umowy o badanie sprawozdania finansowego kierownik jednostki oraz podmiot uprawniony informują niezwłocznie Komisję Nadzoru Audytowego, o której mowa w art. 63 ustawy o biegłych rewidentach.
99. Podmioty uprawnione prowadzą rejestry zapewniające wywiązanie się z obowiązków sprawozdawczych wynikających z art. 49 ust. 3 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, a w przypadku badania sprawozdania finansowego i świadczenia innych usług w zakresie czynności rewizji finansowej na rzecz jednostek zainteresowania publicznego – również art. 87 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach. Rejestry te powinny zawierać co najmniej następujące dane:
- a) nazwę, siedzibę i formę organizacyjno-prawną jednostki, na rzecz której wykonano usługę w zakresie czynności rewizji finansowej z podziałem na jednostki zainteresowania publicznego i pozostałe jednostki,
 - b) datę zawarcia umowy o badanie sprawozdania finansowego i świadczenie innych usług w zakresie czynności rewizji finansowej, rodzaj czynności rewizji finansowej z podziałem na świadczone dla jednostek zainteresowania publicznego i dla pozostałych jednostek,
 - c) datę i rodzaj wyrażonej opinii (bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniem, negatywna) lub datę odmowy wyrażenia opinii,
 - d) imię, nazwisko i numer kluczowego biegłego rewidenta w rejestrze.
100. W razie posiadania przez podmiot uprawniony oddziałów lub filii rejestry prowadzi centralnie podmiot uprawniony, zaznaczając w nich dodatkowo miejsce archiwizowania dokumentacji rewizyjnej (oddział, filię).

XV. Archiwizowanie dokumentacji rewizyjnej

101. Podmiot uprawniony jest zobowiązany do archiwizowania dokumentacji rewizyjnej sporządzonej przez biegłego rewidenta w toku badania sprawozdania finansowego oraz uzyskanej od jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu i od osób trzecich.
102. Podmiot uprawniony przechowuje dokumentację rewizyjną w sposób kompletny i uporządkowany przez 5 lat od końca roku, w którym nastąpiło wyrażenie opinii. Jeżeli podmiot uprawniony posiada oddział lub filię, to może przechowywać dokumentację rewizyjną w siedzibie właściwego terenowo oddziału lub filii.
103. Podmiot uprawniony odpowiada za bezpieczeństwo przechowywanej dokumentacji oraz poufność informacji w niej zawartych.

104. Dokumentacja rewizyjna może być przechowywana również w innych jednostkach świadczących usługi w zakresie przechowywania dokumentów. Nie zwalnia to podmiotu uprawnionego z obowiązków wynikających ze standardu.

105. Dokumentacja rewizyjna zawierająca wiadomości stanowiące tajemnicę państwową powinna być przechowywana przez jednostkę, której sprawozdanie finansowe podlegało badaniu.

Uporządkowany zbiór dokumentacji rewizyjnej z nadaną klauzulą tajności powinien być w okresie 30 dni od wyrażenia przez podmiot uprawniony opinii i raportu przekazany za pokwitowaniem do kancelarii tajnej jednostki, której sprawozdanie finansowe podlegało badaniu, zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami ustawy o ochronie informacji niejawnych.

106. W razie zaprzestania działalności podmiot uprawniony ma obowiązek przekazania dokumentacji rewizyjnej do Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, zwanej dalej „KIBR”, lub właściwego terenowo oddziału regionalnego KIBR. KIBR (oddział regionalny KIBR) przechowuje dokumentację przez 5 lat od końca roku, w którym nastąpiło wyrażenie opinii.

Zmiana formy prawnej podmiotu uprawnionego nie stanowi przeszkody do uznania, że kontynuuje on działalność.

W razie połączenia lub podziału podmiotu uprawnionego/podmiotów uprawnionych, dokumentację rewizyjną przechowuje podmiot uprawniony powstały w wyniku połączenia lub wskazany w wyniku podziału.

XVI. Specyfika badania sprawozdań finansowych jednostek sektora finansowego

107. Jednostki sektora finansowego podlegają szczególnemu nadzorowi sprawowanemu przez państwowe organy nadzoru. Przez jednostki sektora finansowego rozumie się m.in. banki, zakłady ubezpieczeń, zakłady reasekuracji, towarzystwa funduszy inwestycyjnych, fundusze inwestycyjne, powszechne towarzystwa emerytalne, otwarte fundusze emerytalne oraz domy maklerskie.

108. Przepisy określające zasady działania jednostek sektora finansowego mogą nakładać na biegłego rewidenta badającego sprawozdanie finansowe obowiązek powiadamiania państwowego organu nadzoru – przykładowo – w kwestiach:

- a) poważnych zagrożeń dla kontynuacji działalności przez jednostkę,
- b) stwierdzonych w toku badania faktów wskazujących na naruszenie przez jednostkę przepisów prawa lub statutu,

- c) wystąpienia przesłanek do wyrażenia o zbadanym sprawozdaniu finansowym opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii,
- d) naruszenia zasad dobrej praktyki, które może istotnie ujemnie wpływać na bezpieczeństwo jej klientów.

Obowiązek powiadamiania państwowego organu nadzoru nie oznacza konieczności planowania i przeprowadzania przez biegłego rewidenta szczególnych badań, innych aniżeli wymagane do wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym.

109. Za spełnienie wymogów prawnych, związanych z działalnością jednostki, w tym spełnienie norm ostrożnościowych, jak również prawidłowe wypełnianie obowiązków informacyjnych wobec państwowych organów nadzoru odpowiedzialny jest kierownik jednostki.

Niedopełnienie powyższych obowiązków stanowi naruszenie prawa. W razie ujawnienia takiego przypadku biegły rewident powinien rozważyć jego konsekwencje, zakres oddziaływania na sprawozdanie finansowe jednostki, jej zdolność do kontynuacji działalności oraz ewentualny wpływ na opinię biegłego rewidenta.

Oceniając ewentualny zakres oddziaływania naruszenia prawa na sprawozdanie finansowe biegły rewident rozważa, czy:

- a) jednostce grożą potencjalne konsekwencje finansowe, takie jak grzywny, kary, odszkodowania, przymusowe zaprzestanie działalności (utrata licencji), postępowania sądowe,
- b) potencjalne konsekwencje finansowe wymagają ujawnienia w sprawozdaniu finansowym,
- c) potencjalne konsekwencje finansowe są na tyle poważne, że powodują wątpliwości, czy sprawozdanie finansowe w sposób rzetelny i jasny przedstawia sytuację majątkową oraz finansową jednostki.

110. Podejmując się badania biegły rewident musi być świadomy potrzeby dobrej znajomości specjalistycznych zagadnień, specyficznych lub szczególnie istotnych w działalności i sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansowego. Może to dotyczyć przykładowo:

- a) instrumentów finansowych, w tym instrumentów pochodnych,
- b) zarządzania ryzykiem,
- c) polityki inwestycyjnej (lokacyjnej),
- d) metodologii wyceny portfeli kredytowych,
- e) zasad tworzenia rezerw.

Biegły rewident nie powinien podejmować się badania sprawozdań finansowych jednostek sektora finansowego, jeżeli naruszałoby to zasadę kompetencji zawodowych określoną w trybie przewidzianym w art. 21 ust. 2 pkt 3 lit. c ustawy o biegłych rewidentach.

111. Biegły rewident powinien uzyskać ogólne zrozumienie środowiska prawnego, w jakim działa jednostka sektora finansowego, ze szczególnym uwzględnieniem przepisów, które dotyczą jej działalności. Program badania powinien uwzględniać zapoznanie się z przyjętymi przez jednostkę rozwiązaniami, służącymi zapewnieniu zgodności działania z obowiązującymi przepisami.

Dla identyfikacji możliwych niezgodności z przepisami prawa biegły rewident powinien zastosować co najmniej następujące procedury:

- a) skierowanie zapytań do kierownictwa jednostki i, jeśli jest to zasadne, organów nadzorczych jednostki, dotyczących zgodności prowadzonej przez jednostkę działalności z obowiązującymi ją przepisami prawa,
- b) zapoznanie z korespondencją z organami nadzoru w zakresie dotyczącym przedmiotu badania (w szczególności z protokołami przeprowadzonych kontroli), działaniami i decyzjami podjętymi przez organy nadzoru w stosunku do jednostki oraz działaniami podjętymi przez jednostkę w ich następstwie.

112. W jednostkach sektora finansowego zobowiązania warunkowe są często znaczące i stanowią istotny czynnik ryzyka.

Uzasadnia to pogłębione badanie w celu upewnienia się, czy:

- a) system ewidencji zapewnia kompletne ujęcie zobowiązań warunkowych,
- b) jednostka posiada wystarczające i aktualne informacje pozwalające na ocenę związanego z nimi ryzyka,
- c) oceny ryzyka są okresowo dokonywane przez jednostkę.

113. W jednostkach sektora finansowego istotne pozycje sprawozdania finansowego są ustalane szacunkowo.

Dotyczy to na przykład:

- a) rezerw techniczno-ubezpieczeniowych w zakładach ubezpieczeń,
- b) różnorodnych rezerw tworzonych przez banki,
- c) wyceny według wartości godziwej.

Uzasadnia to szczególną wnikliwość przy sprawdzaniu poprawności szacunków.

114. Wyrażając opinię biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym jednostki sektora finansowego należy uwzględnić:

- a) przepisy szczególne uzupełniające kryteria zgodności z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości sprawozdania finansowego,
- b) przedłożenie przez zakład ubezpieczeń – w przypadkach przewidzianych w przepisach – wyliczeń lub opinii aktuarusza o utworzeniu rezerw techniczno-ubezpieczeniowych, ustalanych metodami matematyki ubezpieczeniowej,
- c) przedłożenie oświadczenia depozytariusza funduszu inwestycyjnego lub emerytalnego.

W przypadku jednostek sektora finansowego naruszenie przepisów prawa może w szczególności dotyczyć naruszenia norm ostrożnościowych. Jeżeli biegły rewident uzna, kierując się m.in. kryteriami przedstawionymi w ust. 109, że naruszenie norm ostrożnościowych istotnie wpływa na sprawozdanie finansowe, a nie zostało prawidłowo odzwierciedlone w sprawozdaniu, to powinien wyrazić opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną.

115. W raporcie z badania sprawozdania finansowego jednostki sektora finansowego należy m.in. przedstawić:

- a) stwierdzenie stosowania się przez bank do obowiązujących norm ostrożnościowych oraz prawidłowości ustalenia współczynnika wypłacalności,
- b) stwierdzenie utworzenia przez zakład ubezpieczeń rezerw techniczno-ubezpieczeniowych w wysokości zapewniającej pełne wywiązanie się z bieżących i przyszłych zobowiązań, wynikających z zawartych umów ubezpieczeniowych oraz zabezpieczenie tych rezerw lokatami, zgodnie z przepisami o działalności ubezpieczeniowej, a także prawidłowości wyliczenia marginesu wypłacalności i posiadania finansowego pokrycia tego marginesu,
- c) stwierdzenie dochowania przez otwarty fundusz emerytalny oraz fundusz inwestycyjny obowiązujących zasad dokonywania lokat (zakresu podmiotów, z którymi fundusz może zawierać transakcje, zakresu lokat, jakie fundusz może dokonać, koncentracji lokat w ramach poszczególnych ich kategorii oraz jednego emitenta), terminów i procedur rozliczania transakcji z uczestnikami lub członkami funduszu oraz rzetelności wyceny aktywów według wartości godziwej.

116. Jeżeli z przepisów ustaw regulujących zasady działania jednostki sektora finansowego wynika obowiązek biegłego rewidenta powiadamiania państwowego organu nadzoru o określonych uchybieniach i faktach stwierdzonych podczas badania, wówczas biegły

rewident – za pośrednictwem podmiotu uprawnionego – zobowiązany jest możliwie bezzwłocznie poinformować o tym państwowy organ nadzoru nad jednostką.

117. Informacje, o których mowa w ust. 116, przekazuje się na piśmie oznaczonym klauzulą poufności, pismem poleconym lub za pokwitowaniem. Powinno ono obejmować:

- a) nazwę i adres podmiotu uprawnionego oraz imię, nazwisko i numer ewidencyjny biegłego rewidenta,
- b) określenie jednostki, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu,
- c) podstawę prawną informacji,
- d) okoliczności i przedmiot informacji,
- e) podpisy i datę.

W miarę potrzeby celowe może być zamieszczenie informacji o:

- a) działaniach podjętych przez biegłego rewidenta/podmiot uprawniony,
- b) przedstawieniu kwestii kierownikowi jednostki i zajętych przez niego stanowisku,
- c) działaniach podjętych w przedmiotowej sprawie przez kierownika jednostki.

Powiadamiając państwowy organ nadzoru należy wyjaśnić, że chodzi o kwestie istotne. Odosobnione przypadki naruszenia przepisów w mniejszej skali nie wymagają powiadamiania państwowego organu nadzoru.

W przypadku wystąpienia państwowego organu nadzoru do podmiotu uprawnionego z wnioskiem o udostępnienie informacji o ustalonym dla celu badania sprawozdania finansowego jednostki sektora finansowego poziomie istotności, podmiot uprawniony udziela powyższej informacji zgodnie z przepisami art. 59 ust. 4 ustawy o biegłych rewidentach.

XVII. Postanowienia końcowe

118. Postanowienia standardu stosuje się odpowiednio do:

- a) badania innych sprawozdań finansowych aniżeli roczne, jeżeli o sprawozdaniu takim ma być wyrażona opinia wraz z raportem w rozumieniu art. 65 ustawy o rachunkowości,
- b) badania sprawozdań finansowych jednostek objętych ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240), przy uwzględnieniu przepisów prawa obowiązujących te jednostki,
- c) badania danych sprawozdań finansowych, których zakres określają inne niż ustawa o rachunkowości przepisy prawa.

Krajowy standard rewizji finansowej nr 2
Badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych

Spis treści:		ust.
I.	Postanowienia ogólne	1 - 3
II.	Cel, kryteria i sposoby badania	4 - 12
III.	Opinia	13 - 14
IV.	Raport	15 - 18
V.	Postanowienia końcowe	19

I. Postanowienia ogólne

1. Niniejszy krajowy standard rewizji finansowej, zwany dalej „standardem”, ma zastosowanie do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, zwanego dalej „skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym”, sporządzonego według zasad określonych w:
 - a) ustawie o rachunkowości, a zwłaszcza jej rozdziale 6 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej” i wydanych na podstawie tej ustawy rozporządzeniach wykonawczych lub
 - b) MSR.
2. Standard uzupełnia krajowy standard rewizji finansowej nr 1.
3. Jeżeli jednostka posiadająca udziały w jednostkach podporządkowanych wykazuje je w swoim jednostkowym sprawozdaniu finansowym metodą praw własności, to do badania takiego sprawozdania finansowego stosuje się krajowy standard rewizji finansowej nr 1.

II. Cel, kryteria i sposoby badania

4. Celem badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest wyrażenie pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy zostało ono sporządzone zgodnie z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości grupy kapitałowej oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy grupy kapitałowej.
5. Zależnie od przyjętych zasad (polityki) rachunkowości grupy kapitałowej kryterium oceny zgodności z nimi skonsolidowanego sprawozdania finansowego stanowią odpowiednio przepisy ustawy o rachunkowości, a zwłaszcza jej, powołanego wyżej, rozdziału 6 i wydanych na podstawie tej ustawy rozporządzeń Ministra Finansów lub MSR.
6. Przy badaniu zgodności skonsolidowanego sprawozdania finansowego z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości grupy kapitałowej mogą mieć również zastosowanie – w zależności od charakteru jednostki – postanowienia takie jak przykładowo: rozporządzenie Komisji (WE) NR 809/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. wykonujące dyrektywę 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie informacji zawartych w prospektach emisyjnych oraz formy, włączenia przez odniesienie i publikacji takich prospektów emisyjnych oraz rozpowszechniania reklam

(Dz. Urz. UE. L 2004 Nr 149, str. 1, z późn. zm.¹⁾), a w odniesieniu do jednostki dominującej lub znaczącego inwestora, które są jednostkami emitującymi papiery wartościowe dopuszczone do publicznego obrotu lub ubiegającymi się o ich dopuszczenie do publicznego obrotu, postanowienia rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie informacji bieżących i okresowych oraz innych przepisów o obrocie papierami wartościowymi.

7. Biegły rewident grupy ocenia zasadność sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z zasadą kontynuacji działalności grupy kapitałowej. W zależności od zidentyfikowanych zagrożeń, zastosowanie mają odpowiednie postanowienia krajowego standardu rewizji finansowej nr 1.
8. Badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego polega w szczególności na sprawdzeniu, czy:
 - a) dane finansowe jednostek zależnych zostały objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym w sposób kompletny,
 - b) wynikające ze sprawozdań finansowych jednostek zależnych dane, stanowiące podstawę konsolidacji, zostały przygotowane (odpowiednio przekształcone) zgodnie z przyjętymi przez jednostkę dominującą zasadami (polityką) rachunkowości dla grupy kapitałowej na ten sam dzień bilansowy lub dzień wyprzedzający dzień bilansowy skonsolidowanego sprawozdania finansowego, nie więcej jednak niż o trzy miesiące; jeżeli zastosowano dopuszczone przepisami odstępstwa od tej zasady, to czy nie wpływają one istotnie ujemnie na rzetelność i jasność skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz jego zgodność z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości grupy kapitałowej,
 - c) dane wynikające ze sprawozdań finansowych jednostek zależnych mających siedzibę za granicą, wyrażone w walutach obcych, zostały poprawnie przeliczone na złote i odpowiadają warunkom określonym w lit. b niniejszego ustępu,
 - d) dokonano rzetelnie i prawidłowo niezbędnych korekt i wyłączeń,
 - e) sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej zawiera informacje określone w przepisach wiążących jednostkę sporządzającą to sprawozdanie, a zawarte w nim informacje są zgodne z danymi skonsolidowanego sprawozdania finansowego,

¹⁾ Zmiany wymienionego rozporządzenia zostały ogłoszone w Dz. Urz. UE. L. z 2006 r. Nr 337, str. 17, z 2007 r. Nr 61, str. 24 oraz z 2008 r. Nr 340, str. 17.

- f) dokumentacja konsolidacyjna jest kompletna i prawidłowa oraz pozwala prześledzić powiązanie danych skonsolidowanego sprawozdania finansowego ze stanowiącymi punkt wyjścia jego sporządzenia danymi finansowymi objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym jednostek zależnych.

Jeżeli nastąpiły odstępstwa od zasad konsolidacji, a nie wpływają one w sposób istotny na obraz całości, to należy to zaznaczyć w dokumentacji rewizyjnej.

Uwzględniając w toku badania istotność danego zjawiska lub wielkości liczbowej, za kryterium oceny przyjmuje się ich wpływ na skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

- 9. Do sposobu planowania, przeprowadzania, dokumentowania i archiwizowania dokumentacji rewizyjnej z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego i stanowiących podstawę jego sporządzenia sprawozdań finansowych jednostek zależnych oraz dokumentacji konsolidacyjnej stosuje się odpowiednio postanowienia krajowego standardu rewizji finansowej nr 1.

- 10. Jeżeli przewidziane w art. 64 ustawy o rachunkowości badanie sprawozdań finansowych jednostek objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym przeprowadzają inne podmioty uprawnione aniżeli badający skonsolidowane sprawozdanie finansowe, wówczas biegły rewident grupy, jako odpowiadający za opinię wyrażaną o tym sprawozdaniu, powinien:

- a) w porozumieniu z jednostką sporządzającą skonsolidowane sprawozdanie finansowe wykorzystać swoje uprawnienia przewidziane w art. 67 ust. 3 i 4 ustawy o rachunkowości, jak również – w miarę potrzeby – przekazać podmiotom uprawnionym, badającym sprawozdanie finansowe jednostek zależnych, obejmowane skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, wskazówki co do dodatkowego przedmiotu badania, związanego ze sporządzaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego; podmioty te zobowiązane są potwierdzić akceptację wskazówek i ich przyjęcie do wykonania lub przedstawić swoje stanowisko w celu doprowadzenia do uzgodnienia stanowisk,
- b) udokumentować wyniki własnej pracy rewizyjnej oraz przeglądu pracy wykonanej przez biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony badający sprawozdanie finansowe lub dane finansowe istotnej jednostki zależnej wchodzącej w skład grupy kapitałowej.

Jednostka dominująca powinna zapewnić jednoznaczne uregulowanie kwestii współpracy i dostępu do dokumentacji rewizyjnej biegłemu rewidentowi grupy w umowach o badanie, zawieranych między jednostkami zależnymi objętymi skonsolidowanym

sprawozdaniem finansowym a podmiotami uprawnionymi badającymi sprawozdania finansowe tych jednostek.

11. Objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym sprawozdania finansowe jednostek zależnych powinny być zbadane. Jeżeli objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym sprawozdanie finansowe jednej lub kilku jednostek zależnych nie było zbadane, a nie narusza to przepisów ustawy o rachunkowości, to biegły rewident grupy musi – uwzględniając wymóg istotności – rozstrzygnąć, czy mimo to skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości grupy kapitałowej oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy grupy kapitałowej; fakt, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe obejmuje także niezbadane sprawozdania finansowe powinien znaleźć swoje odzwierciedlenie w opinii, np. w postaci uzupełniającego objaśnienia.
12. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe może uzyskać opinię bez zastrzeżeń lub z zastrzeżeniami, mimo że objęte nim sprawozdanie finansowe jednostki zależnej uzyskało opinię negatywną lub podmiot uprawniony odmówił wyrażenia opinii, o ile w ramach korekt i wyłączeń usunięto – z uwzględnieniem istotności – zakwestionowane niedociągnięcia. Biegły rewident grupy musi w wyniku przeprowadzonego przez siebie badania rozstrzygnąć, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w skład którego wchodzi dane finansowe takiego sprawozdania, można – uwzględniając wymóg istotności – uznać za spełniające wymogi rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego grupy kapitałowej. W razie potrzeby należy zgłosić ewentualne zastrzeżenia lub w inny sposób zmodyfikować opinię o zbadanym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

III. Opinia

13. Do opinii z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego mają zastosowanie odpowiednie postanowienia krajowego standardu rewizji finansowej nr 1, z tym że identyfikacja grupy kapitałowej następuje przez zastosowanie określenia: grupa kapitałowa i nazwa jednostki dominującej.
Przykład opinii zawiera załącznik do standardu.

14. W przypadku stwierdzenia:

- a) nie objęcia skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym odpowiednich danych finansowych wszystkich jednostek zależnych, mimo że w myśl przepisów brak jest ku temu podstaw,
 - b) nieprawidłowości, nierzetelności lub nieuzasadnionych istotnych różnic w zasadach (polityce) rachunkowości oraz sposobie wykazywania danych pochodzących ze sprawozdań jednostkowych stanowiących podstawę sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub ustalenia ich na inny dzień aniżeli dzień bilansowy skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub – traktowany na równi z dniem bilansowym – dzień wyprzedzający dzień bilansowy, nie więcej jednak niż o trzy miesiące,
 - c) przeprowadzenia w sposób nieprawidłowy lub nierzetelny bądź nieprzeprowadzenia przewidzianych w przepisach wyłączeń, a w szczególności niezrealizowanych zysków lub strat zawartych w aktywach stanowiących przedmiot transakcji dokonanych pomiędzy jednostkami objętymi konsolidacją oraz kapitałów własnych jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym,
 - d) ujęcia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym niewłaściwie ustalonej wartości firmy, ujemnej wartości firmy, zysku na okazijnym nabyciu (zgodnie z MSR),
 - e) że skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie zawiera wszystkich przewidzianych w przepisach części składowych lub istotnych informacji,
 - f) błędów lub braków w dokumentacji konsolidacyjnej, uniemożliwiających prześledzenie rzetelności i prawidłowości dokonanej konsolidacji,
 - g) innych błędów, jak np. niewłaściwego ustalenia kapitałów mniejszości i przypadających na nie różnic z wyceny
- biegły rewident grupy, odpowiednio do wagi niedociągnięć i ich wpływu na zgodność z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości grupy kapitałowej, rzetelność i jasność obrazu, jakiego dostarcza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, wyraża opinię z zastrzeżeniem(-ami), negatywną lub odmawia wyrażenia opinii.

IV. Raport

15. Przedmiotem raportu jest sytuacja majątkowa, finansowa i wynik finansowy grupy kapitałowej, obejmującej jednostkę dominującą i jednostki od niej zależne wszystkich szczebli, nie zaś dane dotyczące poszczególnych jednostek objętych konsolidacją.

16. W części ogólnej raportu, o której mowa w krajowym standardzie rewizji finansowej nr 1, podaje się dodatkowo:

- a) dzień bilansowy, na który sporządzono skonsolidowane sprawozdanie finansowe,
- b) wykaz jednostek wchodzących na dzień bilansowy w skład grupy kapitałowej, ze wskazaniem:
 - jednostek, których dane finansowe zostały objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym,
 - rodzaju opinii z badania objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym sprawozdań finansowych i nazw podmiotów uprawnionych, które przeprowadziły badanie tych sprawozdań oraz wskazanie tych jednostek, których sprawozdania finansowe nie były badane,
 - dnia bilansowego, na który sporządzono sprawozdania finansowe jednostek, które zostały objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, wraz ze wskazaniem – o ile wystąpiły – odstępstw dopuszczonych przepisami art. 63c ustawy o rachunkowości.

Należy też wskazać rodzaj i wpływ zmian wywołanych zmianami zakresu jednostek objętych konsolidacją.

17. W części analitycznej raportu należy przedstawić kluczowe, specyficzne dla grupy kapitałowej, wielkości bezwzględne i wskaźniki charakteryzujące jej wynik finansowy oraz sytuację majątkową i finansową za rok obrotowy i – w miarę możliwości – dwa lata poprzedzające, ze wskazaniem tych czynników, które istotnie negatywnie wpływają na wyniki i sytuację grupy.

18. W części szczegółowej raportu – w miarę potrzeby – biegły rewident grupy zajmuje stanowisko co do:

- a) przyjętych zasad (polityki) rachunkowości grupy kapitałowej oraz wykazywania danych, a także ich stosowania w sposób ciągły; zmian zasad (polityki) rachunkowości oraz ich istotnych skutków wymagających wykazania,
- b) obliczenia wartości firmy, ujemnej wartości firmy, zysku na okazijnym nabyciu (zgodnie z MSR) jednostek zależnych i ich ujęcia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym,
- c) konsolidacji kapitałów i ustalenia kapitałów mniejszości,
- d) dokonanych wyłączeń wzajemnych rozrachunków (należności i zobowiązań) oraz obrotów wewnętrznych (przychodów i kosztów) jednostek objętych konsolidacją,

- e) dokonanych wyłączeń wyników niezrealizowanych przez jednostki objęte konsolidacją, zawartych w wartości aktywów oraz z tytułu dywidend,
- f) wykazanych skutków sprzedaży całości lub części udziałów (akcji) w jednostkach objętych konsolidacją,
- g) kompletności i poprawności dokumentacji konsolidacyjnej,
- h) odstępstw od zasad konsolidacji określonych w ustawie o rachunkowości i przepisach wydanych na jej podstawie lub MSR.

V. Postanowienia końcowe

19. Standard stosuje się odpowiednio, gdy przedmiotem badania jest skonsolidowane sprawozdanie finansowe:

- a) grupy kapitałowej, sporządzane na inny dzień bilansowy niż koniec roku obrotowego, np. dla potrzeb prospektu emisyjnego,
- b) grupy kapitałowej, które nie podlega obowiązkowi badania.

**Krajowy standard rewizji finansowej nr 3
Ogólne zasady przeprowadzania przeglądu
sprawozdań finansowych/skróconych sprawozdań finansowych
oraz wykonywania innych usług poświadczających**

Spis treści:	ust.
I. Postanowienia ogólne	1 - 13
II. Zakres i metoda przeglądu	14 - 19
III. Raport z przeglądu	20 - 23
IV. Inne usługi poświadczające	24 - 30
V. Postanowienia końcowe	31

I. Postanowienia ogólne

1. Niniejszy krajowy standard rewizji finansowej, zwany dalej „standardem”, określa ogólne zasady przeprowadzania przeglądu sprawozdań finansowych, przeglądu skróconych sprawozdań finansowych oraz wykonywania innych usług poświadczających.
2. Ilekroć w standardzie mowa jest o:
 - a) ustawie o rachunkowości – rozumie się przez to ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223, Nr 157, poz. 1241 i Nr 165, poz. 1316),
 - b) ustawie o biegłych rewidentach – rozumie się przez to ustawę z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649),
 - c) jednostce – rozumie się przez to podmioty i osoby określone w art. 2 ust. 1 ustawy o rachunkowości,
 - d) kierownikowi jednostki – rozumie się przez to osoby, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości,
 - e) KRBR – rozumie się przez to Krajową Radę Biegłych Rewidentów, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 2 ustawy o biegłych rewidentach,
 - f) podmiocie uprawnionym – rozumie się przez to podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, określony przepisami art. 47 ustawy o biegłych rewidentach,
 - g) biegłym rewidentem – rozumie się przez to osobę fizyczną wpisaną do rejestru biegłych rewidentów, prowadzonego przez KRBR. Ilekroć w standardzie jest mowa o biegłym rewidentem bez bliższego określenia, to należy przez to rozumieć kluczowego biegłego rewidenta,
 - h) kluczowym biegłym rewidentem – rozumie się przez to osobę, o której mowa w art. 2 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach,
 - i) jednostkach zainteresowania publicznego – rozumie się przez to jednostki, o których mowa w art. 2 pkt 4 ustawy o biegłych rewidentach,
 - j) skróconym sprawozdaniu finansowym – rozumie się przez to niepełne sprawozdanie finansowe zawierające przynajmniej wszystkie grupy pozycji i sumy cząstkowe, które znalazły się w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym jednostki, a także wybrane informacje objaśniające wymagane przez Międzynarodowy Standard Rachunkowości 34 „Śródroczna sprawozdawczość finansowa”, który został zatwierdzony przez Unię Europejską lub inne regulacje. Dodatkowe pozycje

sprawozdania finansowego lub informacje objaśniające ujmuje się, jeśli ich opuszczenie mogłoby doprowadzić do sytuacji, w której skrócone sprawozdanie finansowe wprowadzałoby czytelnika w błąd. Termin stosuje się odpowiednio do jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

3. Sprawozdanie finansowe oraz skrócone sprawozdanie finansowe poddawane przeglądowi może obejmować okres krótszy aniżeli rok obrotowy i zostać sporządzone na inny dzień aniżeli koniec roku obrotowego. Sprawozdanie takie w treści raportu biegłego rewidenta z przeglądu nazywa się sprawozdaniem śródrocznym.
4. Za sporządzenie sprawozdania finansowego lub skróconego sprawozdania finansowego odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki przedkładającej je do przeglądu.
5. Kluczowy biegły rewident odpowiada za stanowisko wyrażone na podstawie wyników przeglądu przeprowadzonego w imieniu podmiotu uprawnionego, przy udziale innych osób uczestniczących w przeglądzie. Kluczowy biegły rewident sprawuje nadzór nad kierowanym przez niego zespołem oraz odpowiada za właściwe wykonanie przeglądu.
6. Warunkiem poprawnego przeprowadzenia przeglądu sprawozdania finansowego lub skróconego sprawozdania finansowego jest dobra znajomość jednostki sporządzającej to sprawozdanie – jej działalności, systemu księgowości i kontroli wewnętrznej.
7. Celem przeglądu sprawozdania finansowego jest wyrażenie stanowiska przez biegłego rewidenta, na podstawie przeprowadzonego przeglądu, że nie zidentyfikowano niczego, co nie pozwoliłoby na stwierdzenie, że sprawozdanie finansowe jest zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości oraz że rzetelnie i jasno przedstawia, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy jednostki przedkładającej to sprawozdanie.
8. Celem przeglądu skróconego sprawozdania finansowego jest wyrażenie stanowiska, że nie zidentyfikowano niczego, co nie pozwoliłoby stwierdzić, że skrócone sprawozdanie finansowe zostało przygotowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości.
9. Procedury zastosowane podczas przeprowadzania przeglądu mogą nie zapewnić uzyskania wszystkich dowodów wymaganych przy badaniu sprawozdania finansowego, a sam przegląd umożliwia jedynie uzyskanie racjonalnego stopnia pewności, że sprawozdanie finansowe, będące przedmiotem przeglądu, nie zawiera istotnych nieprawidłowości.

Przegląd przeprowadzany jest głównie drogą analizy danych finansowych, wglądu w księgi rachunkowe oraz wykorzystania informacji uzyskanych od kierownictwa oraz osób odpowiedzialnych za finanse i księgowość jednostki.

10. Biegły rewident planując i przeprowadzając przegląd powinien wykazywać zawodowy sceptycyzm, przyjmując, że mogą istnieć okoliczności powodujące, iż sprawozdanie finansowe nie jest zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości i/lub nie spełnia warunku rzetelności. W szczególności, przy planowaniu i przeprowadzaniu przeglądu sprawozdania finansowego lub skróconego sprawozdania finansowego, stosuje się odpowiednio zasady określone w krajowych standardach rewizji finansowej nr 1 i 2 oraz zasadach wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych – z uwzględnieniem odmienności przewidzianych w dalszych ustępach standardu.
11. Przy przeprowadzaniu przeglądu sprawozdania finansowego oraz skróconego sprawozdania finansowego należy uwzględnić, że:
 - a) dane wykazywane w bilansie wchodzącym w skład tego sprawozdania mogą nie być weryfikowane drogą inwentaryzacji,
 - b) do ustalenia zobowiązań wobec kontrahentów – na skutek krótszych terminów sprawozdawczych i opóźnień w dopływie dokumentów – stosuje się w szerszym zakresie szacunek danych,
 - c) ze względu na czas trwania i sposób przeprowadzania przeglądu nie jest możliwe zebranie takich dowodów, jak to ma miejsce przy badaniu rocznego sprawozdania finansowego.Dlatego w umowie o przegląd sprawozdania finansowego lub skróconego sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta lub w załączniku do takiej umowy należy wyraźnie zaznaczyć, że zakres i metody przeprowadzania przeglądu nie pozwalają na wyrażenie opinii w rozumieniu art. 65 ustawy o rachunkowości.
12. Podstawą wykonywania usług przeglądu jest odpowiednia umowa, zawarta między podmiotem uprawnionym a jednostką. Zasady zawierania i zmiany umów, określone w krajowym standardzie rewizji finansowej nr 1, stosuje się odpowiednio do przeglądów.
13. Postanowienia dotyczące archiwizowania dokumentacji rewizyjnej, określone w krajowym standardzie rewizji finansowej nr 1, stosuje się odpowiednio do przeglądów.

II. Zakres i metoda przeglądu

14. W zakres przeglądu sprawozdania finansowego lub skróconego sprawozdania finansowego wchodzi między innymi uzyskanie informacji o:

- a) zmianach rodzaju oraz rozmiarów działalności gospodarczej jednostki przy uwzględnieniu sytuacji branży,
- b) zmianach zasad (polityki) rachunkowości, w tym także zastosowanych przy sporządzeniu sprawozdania finansowego za okres krótszy niż rok lub skróconego sprawozdania finansowego, w stosunku do zasad (polityki) rachunkowości uprzednio stosowanych i ich wpływie na dane poddawanych przeglądowi sprawozdania finansowego lub skróconego sprawozdania finansowego,
- c) sprawach spornych, znajdujących się w toku postępowania sądowego, administracyjnego, sporach z organami podatkowymi, zobowiązaniach warunkowych oraz zdarzeniach, jakie nastąpiły po dacie, na którą sporządzono poddane przeglądowi sprawozdanie i ich wpływie na przyszłą sytuację finansową jednostki,
- d) aktualnym stanie spraw, co do których w opinii i raporcie z badanego rocznego sprawozdania finansowego jednostki za rok poprzedzający okres, za który sprawozdanie finansowe lub skrócone sprawozdanie finansowe jest przedmiotem przeglądu, zgłoszone zostały zastrzeżenia lub skierowany został list poufny do kierownika jednostki.

15. Biegły rewident przeprowadza przegląd sprawozdania finansowego lub skróconego sprawozdania finansowego w szczególności poprzez:

- a) analizę i ocenę danych tego sprawozdania, przy wykorzystaniu do tego celu danych za poprzednie okresy, planu jednostki, relacji do innych wielkości i wskaźników itp.,
- b) analizę pomocnych w przeglądzie sprawozdań składanych do państwowych organów nadzoru, jak również sprawozdań sporządzanych dla potrzeb wewnętrznych jednostki za poszczególne miesiące okresu, za który dane sprawozdanie finansowe lub dane skrócone sprawozdanie finansowe jest przedmiotem przeglądu,
- c) wgląd w zapisy ksiąg rachunkowych i stwierdzenie ich zgodności z danymi wykazanymi w sprawozdaniu finansowym lub skróconym sprawozdaniu finansowym,
- d) zapoznanie się z protokołami posiedzeń walnego zgromadzenia (zgromadzenia wspólników), rady nadzorczej, zarządu lub innych odpowiednich organów jednostki,
- e) zapytania i rozmowy z kierownictwem jednostki oraz – w razie potrzeby – niezależnymi rzeczoznawcami.

16. Przeprowadzając przegląd biegły rewident powinien wykorzystać swoją znajomość systemu księgowości i kontroli wewnętrznej działających w jednostce, ich mocnych i słabych stron, w celu ustalenia ewentualnych zagrożeń dla rzetelności i zgodności z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości danych, wykazanych w sprawozdaniu finansowym lub skróconym sprawozdaniu finansowym. W związku z tym powinien on ustalić, czy i jakie zmiany nastąpiły w systemie księgowości i kontroli wewnętrznej w stosunku do stanu stwierdzonego podczas badania rocznego sprawozdania finansowego.
17. Biegły rewident powinien uzyskać od kierownika jednostki oświadczenie o kompletnym ujęciu w księgach rachunkowych operacji dotyczących okresu, za który sprawozdanie finansowe lub skrócone sprawozdanie finansowe jest przedmiotem przeglądu oraz o kompletnym wykazaniu zobowiązań warunkowych i poinformowaniu go o wszystkich istotnych zdarzeniach, jakie nastąpiły między dniem, na który sporządzono to sprawozdanie, a dniem złożenia oświadczenia.
18. Biegły rewident przeprowadzający przegląd sprawozdania finansowego lub skróconego sprawozdania finansowego jednostek zainteresowania publicznego, w których działają komitety audytu, w zakresie komunikacji z tymi komitetami, powinien stosować zasady określone w krajowym standardzie rewizji finansowej nr 1.
19. Biegły rewident powinien zasięgnąć informacji o zdarzeniach, które wystąpiły po dacie sporządzenia przez jednostkę sprawozdania finansowego lub skróconego sprawozdania finansowego poddanego przeglądowi i które mogą mieć wpływ na dane w nich ujęte. Jeżeli wpływ tych zdarzeń na sprawozdanie finansowe lub skrócone sprawozdanie finansowe, według zawodowego osądu biegłego rewidenta, powoduje, że informacje w nich podane są w istotnym stopniu niezgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości, powinien on zastosować dodatkowe procedury, aby na tej podstawie mógł wyrazić stanowisko, że nie zidentyfikowano niczego, co nie pozwoliłoby na stwierdzenie, że sprawozdanie finansowe jest zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości oraz że rzetelnie i jasno przedstawia, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy jednostki przedkładającej to sprawozdanie lub że skrócone sprawozdanie finansowe zostało przygotowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości lub potwierdzić konieczność dokonania ich korekty.

III. Raport z przeglądu

20. Z przeglądu sprawozdania finansowego/skróconego sprawozdania finansowego sporządza się dokumentację roboczą oraz raport.

Poszczególne strony raportu z przeglądu powinny być numerowane.

21. Raport z przeglądu sprawozdania finansowego/skróconego sprawozdania finansowego powinien zawierać następujące dane:

- a) tytuł: raport niezależnego biegłego rewidenta z przeglądu sprawozdania finansowego/skróconego sprawozdania finansowego obejmującego okres od do,
- b) nazwę, określenie formy prawnej oraz siedziby jednostki, której sprawozdanie stanowi przedmiot raportu i wskazanie adresata raportu z przeglądu,
- c) identyfikację sprawozdania poprzez wskazanie elementów składających się na to sprawozdanie oraz stwierdzenie, że kierownik jednostki odpowiada za zgodność skróconego sprawozdania finansowego z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości, a w przypadku sprawozdania finansowego – również za rzetelność i jasność informacji zawartych w tym sprawozdaniu,
- d) stwierdzenie, że przegląd sprawozdania finansowego nastąpił zgodnie ze standardem wraz ze wskazaniem ograniczeń, jakie powoduje zakres i metoda przeglądu,
- e) wyrażenie stanowiska przez biegłego rewidenta, na podstawie przeprowadzonego przeglądu, że nie zidentyfikowano niczego, co nie pozwoliłoby na stwierdzenie, że sprawozdanie finansowe jest zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości oraz że rzetelnie i jasno przedstawia, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy jednostki przedkładającej to sprawozdanie; lub – w przypadku przeglądu skróconego sprawozdania finansowego – że nie zidentyfikowano niczego, co nie pozwoliłoby stwierdzić, że skrócone sprawozdanie finansowe zostało przygotowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości,
- f) imię, nazwisko, numer w rejestrze i własnoręczny podpis kluczowego biegłego rewidenta. Nie wyklucza to złożenia podpisu również przez inną osobę reprezentującą podmiot uprawniony. W takim przypadku wymagane jest niebudzące wątpliwości wskazanie kluczowego biegłego rewidenta,
- g) nazwę i numer podmiotu uprawnionego,
- h) siedzibę podmiotu uprawnionego i datę raportu.

Zastrzeżenia do sprawozdania finansowego/skróconego sprawozdania finansowego podaje się przed lit. e, natomiast uzupełniające objaśnienia zamieszcza się po lit. e raportu z przeglądu. W szczególności w uzupełniających objaśnieniach zamieszcza się informacje o ewentualnych poważnych zagrożeniach dla kontynuowania przez jednostkę działalności.

22. W przypadku stwierdzenia okoliczności wskazujących na istotne zniekształcenie sytuacji majątkowej, finansowej, wyniku finansowego jednostki lub istotne ograniczenia w przeprowadzeniu przeglądu, należy odpowiednio zmodyfikować stanowisko biegłego rewidenta.

Przykłady raportu z przeglądu sprawozdania finansowego oraz przeglądu skróconego sprawozdania finansowego, w którym biegły rewident nie zgłasza zastrzeżeń do zgodności z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości sprawozdania finansowego oraz który zawiera zastrzeżenia zawierają – odpowiednio – załączniki nr 1, 3 oraz 2.

23. Istotne spostrzeżenia dotyczące systemu księgowości i kontroli wewnętrznej lub innych obszarów działalności jednostki poczynione podczas przeglądu, nie wywierające jednak wpływu na treść raportu z przeglądu sprawozdania finansowego lub skróconego sprawozdania finansowego, celowe jest przekazać kierownikowi jednostki w odrębnym liście poufnym.

IV. Inne usługi poświadczające

24. Pod pojęciem innych usług poświadczających rozumie się czynności rewizji finansowej o charakterze poświadczającym (atestacyjnym), inne niż badania i przeglądy sprawozdań finansowych, świadczone między innymi na podstawie przepisów ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.¹⁾), stosownych przepisów dotyczących prawa bankowego i przepisów o obrocie papierami wartościowymi, jeżeli usługi takie może w myśl prawa wykonywać wyłącznie biegły rewident.
25. Wykonanie innej usługi poświadczającej polega na sformułowaniu przez biegłego rewidenta wniosku, mającego na celu zwiększenie zaufania zamierzonych użytkowników, innych niż strona odpowiedzialna, co do wyniku – dokonanej na podstawie odpowiednich kryteriów – oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem usługi.

¹⁾ Zmiany wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2001 r. Nr 102, poz. 1117, z 2003 r. Nr 49, poz. 408 i Nr 229, poz. 2276, z 2005 r. Nr 132, poz. 1108, Nr 183, poz. 1538 i Nr 184, poz. 1539, z 2006 r.

26. Inne usługi poświadczające służą poprawie wiarygodności informacji dotyczących danego zagadnienia dzięki ocenie, czy dane zagadnienie jest, we wszystkich istotnych aspektach, zgodne z właściwymi kryteriami, a tym samym zwiększają prawdopodobieństwo, że informacje te zaspokoją oczekiwania zamierzonego użytkownika. W tym znaczeniu poziom pewności, jakiego dostarcza wniosek biegłego rewidenta, określa stopień zaufania, jakim użytkownik może darzyć wiarygodność danego zagadnienia.
27. Zakres innych usług poświadczających obejmuje dowolne kombinacje usług mających na celu dostarczenie racjonalnego lub ograniczonego poziomu pewności, a polegających na wydaniu – w wyniku przeprowadzenia odpowiednich procedur – oceny (opinii, raportu, stanowiska, wyniku pomiaru) dotyczącej:
- a) zagadnień obejmujących informacje finansowe i pozafinansowe,
 - b) pomiaru lub potwierdzenia pewnego stanu.
28. Dana usługa kwalifikuje się do kategorii innych usług poświadczających, jeśli spełnia wszystkie wymienione niżej warunki:
- a) następuje powiązanie trzech stron, to jest:
 - biegłego rewidenta wykonującego usługę badania zagadnienia w celu jego oceny,
 - strony odpowiedzialnej za badane zagadnienie oraz
 - zamierzonego użytkownika rezultatów usługi wykonanej przez biegłego rewidenta,
 - b) zagadnienie będące przedmiotem usługi zastrzeżone jest przepisami prawa do wyłącznej kompetencji zawodowych biegłego rewidenta,
 - c) istnieją właściwe kryteria oceny zagadnienia,
 - d) wykonywanie usługi następuje w sposób właściwy działaniu biegłych rewidentów,
 - e) biegły rewident formułuje wniosek (ocenę) z wykonania usługi.
29. Opinia wyrażana przez biegłego rewidenta może zawierać tytuł „Opinia niezależnego biegłego rewidenta” lub podobny tylko wtedy, gdy jest to opinia z wykonania usługi poświadczającej. W przypadku wykonywania usług, które nie mają charakteru poświadczającego, tytuł opinii nie może zawierać określenia „niezależnego biegłego rewidenta”. Dopiero w podpisie tego rodzaju opinii wykonawca może wskazać, że jest biegłym rewidentem.
30. W sprawach nieuregulowanych w odrębnych przepisach lub krajowych standardach rewizji finansowej biegły rewident, przy wykonywaniu innych usług poświadczających,

kieruje się postanowieniami Międzynarodowych założeń koncepcyjnych usług atestacyjnych, standardów i wskazówek wydanych przez Międzynarodową Federację Księgowych, odnoszących się do innych niż badanie i przeglądy sprawozdań finansowych czynności rewizji finansowej.

IV. Postanowienia końcowe

31. Postanowienia standardu stosuje się odpowiednio do przeglądu:

- a) skonsolidowanego sprawozdania finansowego/skonsolidowanego skróconego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, przy uwzględnieniu zasad określonych w krajowym standardzie rewizji finansowej nr 2,
- b) informacji finansowych i innych rodzajów informacji poddawanych przeglądowi,
- c) sprawozdań finansowych/skróconych sprawozdań finansowych – za dowolne okresy, w tym także roczne – jednostek, które sporządziły takie sprawozdania i poddały je ocenie biegłego rewidenta, choć w myśl przepisów nie są do tego zobowiązane.