

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

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

## **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 rewidencie – rozumie się przez to osobę fizyczną wpisaną do rejestru biegłych rewidentów, prowadzonego przez KRBR. Ilekroć w standardzie jest mowa o biegłym rewidencie bez bliższego określenia, to należy przez to rozumieć kluczowego biegłego rewidenta,
  - h) kluczowym biegłym rewidencie – 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.

Przeгляд 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. Biegly rewident planujac i przeprowadzajac przeгляд powinien wykazywac zawodowy sceptycyzm, przyjmujac, ze moga istniec okolicznosci powodujace, iz sprawozdanie finansowe nie jest zgodne z wymagajacymi zastosowania zasadami (polityka) rachunkowosci i/lub nie spelnia warunku rzetelnosci. W szczegolnosc, przy planowaniu i przeprowadzaniu przeгляdu sprawozdania finansowego lub skroconego sprawozdania finansowego, stosuje sie odpowiednio zasady okreslone w krajowych standardach rewizji finansowej nr 1 i 2 oraz zasadach wewnetrznej kontroli jakosci podmiotu uprawnionego do badania sprawozdan finansowych – z uwzględnieniem odmiennosci przewidzianych w dalszych ustęпах standardu.
11. Przy przeprowadzaniu przeгляdu sprawozdania finansowego oraz skroconego sprawozdania finansowego nalezy uwzlednic, ze:
  - a) dane wykazywane w bilansie wchodzacych w sklad tego sprawozdania moga nie byc weryfikowane drogą inwentaryzacji,
  - b) do ustalenia zobowiazan wobec kontrahentow – na skutek krótszych terminow sprawozdawczych i opóznien w doplywie dokumentow – stosuje sie w szerszym zakresie szacunek danych,
  - c) ze wzgledu na czas trwania i sposob przeprowadzania przeгляdu nie jest mozliwe zebranie takich dowodow, jak to ma miejsce przy badaniu rocznego sprawozdania finansowego.

Dlatego w umowie o przeгляд sprawozdania finansowego lub skroconego sprawozdania finansowego przez bieglego rewidenta lub w zalaczniku do takiej umowy nalezy wyraźnie zaznaczyc, ze zakres i metody przeprowadzania przeгляdu nie pozwalaja na wyrazenie opinii w rozumieniu art. 65 ustawy o rachunkowosci.

12. Podstawą wykonywania uslug przeгляdu jest odpowiednia umowa, zawarta między podmiotem uprawnionym a jednostką. Zasady zawierania i zmiany umow, okreslone w krajowym standardzie rewizji finansowej nr 1, stosuje sie odpowiednio do przeглядow.
13. Postanowienia dotyczace archiwizowania dokumentacji rewizyjnej, okreslone w krajowym standardzie rewizji finansowej nr 1, stosuje sie odpowiednio do przeглядow.

## 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.<sup>1)</sup>), 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.

---

<sup>1)</sup> 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.

## V. Postanowienia końcowe

30. W sprawach nieuregulowanych w odrębnych przepisach lub krajowych standardach rewizji finansowej biegły rewident, przy przeprowadzaniu przeglądów sprawozdań finansowych i wykonywaniu innych usług poświadczających, kieruje się postanowieniami Międzynarodowych założeń koncepcyjnych usług atestacyjnych, standardów i wskazówek wydanych przez IAASB IFAC, odnoszących się odpowiednio do przeglądów sprawozdań finansowych i do innych niż badanie i przeglądy sprawozdań finansowych czynności rewizji finansowej.
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 „Badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych”,
  - b) informacji finansowych i innych rodzajów informacji poddawanych przeglądowi,
  - c) 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.