

**KOMUNIKAT NR 43/2014**  
**KRAJOWEJ RADY BIEGŁYCH REWIDENTÓW**

z dnia 21 października 2014 r.

**w sprawie obowiązku uczestniczenia w obserwowaniu spisu z natury**

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów przypomina, iż zgodnie z pkt 42 i 43 krajowego standardu rewizji finansowej nr 1<sup>1</sup> (dalej: „KSRF nr 1”), a także z postanowieniami Międzynarodowego Standardu Rewizji Finansowej 501 „*Dowody badania – rozważania szczególnie dotyczące wybranych zagadnień*”, wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) IFAC, jeżeli aktywa (w szczególności 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 wrywkowo poprawność przeprowadzanych czynności inwentaryzacyjnych, a zwłaszcza ustalenia ilości, gospodarczej przydatności i ewentualnie wartości spisywanych aktywów.

Ogólne niedogodności biegłego rewidenta nie są w żadnym wypadku wystarczającym uzasadnieniem dla decyzji, iż obecność biegłego rewidenta podczas spisu z natury jest niewykonalna. Ani uciążliwość, ani czas, ani poniesione koszty, ani też zadowolenie się innym dowodem badania, który ma mało przekonywujący charakter, nie uzasadniają zaniechania przez biegłego rewidenta jego udziału podczas spisu z natury.

W niektórych przypadkach obecność biegłego rewidenta podczas spisu z natury jest niewykonalna (np. gdy umowa o wykonanie badania sprawozdania finansowego została zawarta po przeprowadzeniu inwentaryzacji lub gdy aktywa jednostki znajdują się w miejscu stwarzającym zagrożenie bezpieczeństwa biegłego rewidenta lub też w wyniku choroby biegłego rewidenta uniemożliwiającej mu udział w spisie z natury). W przypadkach uzasadniających nieobecność biegłego rewidenta podczas spisu z natury znaczących aktywów jednostki, udział biegłego rewidenta w spisie z natury może być zastąpiony innymi, alternatywnymi czynnościami, np.:

---

<sup>1</sup> Standard stanowi załącznik nr 1 do uchwały Nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej, zmienionej uchwałą Nr 1474/23/2012 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 18 grudnia 2012 r.

- 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 aktywów,
- inspekcją dokumentacji sprzedaży po dacie spisu dla określonych pozycji aktywów nabytych lub zakupionych przed dniem spisu z natury,
- obecnością bezpośrednią lub poprzez inną(-e) osobę(-y) przy spisie z natury (dotyczy również sytuacji, w której aktywa jednostki zostały powierzone opiece i kontroli stronie trzeciej),
- prośbą – za zgodą jednostki – o potwierdzenie przez inne jednostki, jeżeli aktywa zostały zastawione jako zabezpieczenie (dotyczy sytuacji, w której aktywa jednostki zostały powierzone opiece i kontroli stronie trzeciej).

Jeżeli jednak stan aktywów stanowi znaczący składnik aktywów jednostki, a biegły rewident nie mógł ani wziąć udziału w ich spisie z natury, ani zastosować innych, alternatywnych czynności, wówczas następuje ograniczenie zakresu badania, które powoduje odpowiednią, w zaistniałych warunkach, modyfikację opinii z badania sprawozdania finansowego.

Zgodnie z pkt 69 KSRF nr 1, 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 zaś 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 i ograniczenia te wpływają ujemnie na wiarygodność ogólnego obrazu przekazywanego przez sprawozdanie finansowe, wówczas biegły rewident **odmawia wyrażenia opinii**.