

UCHWAŁA NR 825/21a/2017
KRAJOWEJ RADY BIEGŁYCH REWIDENTÓW

z dnia 2 stycznia 2017 r.

zmieniająca uchwałę
w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej

Na podstawie art. 21 ust. 2 pkt 3 lit. a ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1000) uchwala się, co następuje:

§ 1. W Krajowym standardzie rewizji finansowej nr 1 „Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych”, stanowiącym 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 (z późn. zm.), wprowadza się następujące zmiany:

1) ust. 1 otrzymuje brzmienie:

„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 (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1047), zwanej dalej „ustawą o rachunkowości.”;

2) ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„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. z 2016 r. poz. 1000),
- 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 rewidencie* – rozumie się przez to osobę fizyczną wpisaną do rejestru biegłych rewidentów, prowadzonego przez KRBR. Ilekroć w standardzie jest mowa o biegłym rewidencie, to należy przez to również 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) *biegłym rewidencie 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.”;

3) uchyla się ust. 4;

4) ust. 10 otrzymuje brzmienie:

„10. Celem badania sprawozdania finansowego, zgodnie z przepisami art. 65 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy badanej jednostki, zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości. 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 mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości¹ i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości) i jasne informacje zawarte w tym sprawozdaniu.”;

5) ust. 12 otrzymuje brzmienie:

„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 mającymi zastosowanie przepisami ustawy o 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 przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości,

c) jest zgodne co do formy i treści 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,

d) zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych,

a ponadto że:

e) badanie sprawozdania finansowego powinno dostarczyć podstaw do oceny zdolności kontynuowania przez jednostkę działalności 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

¹ Patrz uszczegółowienie w ust. 12 standardu.

wymagania określone w odrębnych przepisach i są odpowiednio zgodne z danymi sprawozdania finansowego.

Dodatkowo, przeprowadzone badanie sprawozdania finansowego powinno dostarczyć podstaw do złożenia przez biegłego rewidenta oświadczenia, czy w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania stwierdzono w sprawozdaniu z działalności istotne zniekształcenia, a jeżeli tak – wskazać, na czym one polegają.”;

6) ust. 13 otrzymuje brzmienie:

„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 mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi przez 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.”;

7) ust. 15 otrzymuje brzmienie:

„15. Pośrednie sprawdzenie zgodności polega na zbadaniu działającego w jednostce systemu rachunkowości 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 rachunkowości i kontroli wewnętrznej, w tym ich zgodności z przepisami oraz
- b) poprawności działania systemu rachunkowości 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 mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi 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 rachunkowości 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.”;

8) ust. 17 otrzymuje brzmienie:

„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 rachunkowości 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).”;

9) ust. 18 otrzymuje brzmienie:

„18. Pozytywne wyniki badania zgodności systemu rachunkowości 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 rachunkowości 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.”;

10) ust. 24 otrzymuje brzmienie:

„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 rachunkowości 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) przejęcie 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.”;

11) ust. 27 otrzymuje brzmienie:

„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 rachunkowości i kontroli wewnętrznej działającego w jednostce oraz istotą (charakterem) uzyskiwanych dowodów badania.”;

12) ust. 28 otrzymuje brzmienie:

„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 rachunkowości 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 rachunkowości 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.”;

13) ust. 29 lit. a) otrzymuje brzmienie:

„a) odpowiedzialność kierownika jednostki za rzetelność i zgodność z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości (w tym kompletność ujęcia zdarzeń, wykazania danych dotyczących jednostek powiązanych) w przedłożonym do badania sprawozdaniu finansowym,”;

14) ust. 34 lit. a) otrzymuje brzmienie:

„a) rozpoznanie zagadnień (obszarów), które mogą w sposób istotny ujemnie rzutować na rzetelność i zgodność z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości sprawozdania finansowego,”;

15) ust. 36 otrzymuje brzmienie:

„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 rachunkowości 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.”;

16) ust. 37 lit. b) otrzymuje brzmienie:

„b) ogólnego zapoznania się z jej systemem rachunkowości, w tym księgowości prowadzonej za pomocą komputera, przyjętych zasad (polityki) rachunkowości oraz koncepcji i skuteczności działania powiązanego z nią systemu rachunkowości i kontroli wewnętrznej w zakresie, w jakim wiąże się on z badanym sprawozdaniem finansowym,”;

17) ust. 38 lit. a) otrzymuje brzmienie:

„a) rozpoznanie systemu rachunkowości 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,”;

18) ust. 48 otrzymuje brzmienie:

„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 rachunkowości 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 zasileń 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).”;

19) śródtytuł do ust. 50 otrzymuje brzmienie:

„Ocena sprawozdania z działalności jednostki”;

20) ust. 50 otrzymuje brzmienie:

„50. Jeżeli jednostka, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, stosownie do przepisów art. 49 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) informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności uwzględniają postanowienia art. 49 i/lub innych wiążących jednostkę przepisów,
- b) informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności są zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym,
- c) w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania, w sprawozdaniu z działalności występują istotne zniekształcenia.

Zniekształcenie występuje, gdy informacje przedstawione są nieprawdziwie lub w inny sposób wprowadzają w błąd odbiorcę sprawozdania z działalności (również poprzez pominięcie lub zaciemnienie informacji niezbędnych do właściwego zrozumienia ujawnionych zagadnień). Przykładowo, jeśli istota jakiejś informacji opiera się na odniesieniu do kluczowych wskaźników efektywności, brak ujawnienia tych wskaźników może powodować wprowadzenie w błąd odbiorcy tej informacji.

Użytkownikami sprawozdania z działalności są zasadniczo te same osoby, które są użytkownikami sprawozdania finansowego. W trakcie oceny, czy zniekształcenie występujące w sprawozdaniu z działalności jest istotne, biegły rewident bierze pod uwagę poniższe kwestie:

- a) czy w sprawozdaniu z działalności wystąpiło pominięcie lub zniekształcenie informacji istotnych, mogące wpływać na decyzje podejmowane na podstawie tych informacji przez użytkowników sprawozdania z działalności,
- b) ocena istotności zniekształceń występujących w sprawozdaniu z działalności powinna uwzględniać aspekt ilościowy jak i jakościowy.

W przypadku, gdy biegły rewident stwierdzi wystąpienie istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu z działalności jednostki, zwraca się do kierownictwa z wnioskiem o jego korektę. Jeśli kierownictwo odmawia jej wprowadzenia – biegły rewident informuje organ nadzorujący (w przypadku braku organu nadzorującego – właściciela) i zwraca się z wnioskiem do nich o wprowadzenie korekt. Jeśli korekty nie zostaną wprowadzone,

biegły rewident rozważa wpływ tego faktu na treść opinii i/lub raportu z badania i informuje organ nadzorujący (lub właściciela w przypadku braku organu nadzorującego) o planowanych zapisach w opinii i/lub raporcie.

Sprawozdanie z działalności nie podlega badaniu w rozumieniu przepisów niniejszego standardu. Należy mieć więc na uwadze, że informacje objęte analizą przez biegłego rewidenta obejmują te informacje o jednostce i jej otoczeniu, które biegły rewident uzyskał podczas badania sprawozdania finansowego, i które uznał za znaczące z punktu widzenia oceny wystąpienia istotnych zniekształceń w sprawozdaniu z działalności.

Biegły rewident zamieszcza w opinii następujące informacje:

- a) oświadczenie, że opinia wyrażona o sprawozdaniu finansowym nie odnosi się do informacji zawartych w sprawozdaniu z działalności (w tym jego elementach),
- b) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za ocenę informacji zamieszczonych w sprawozdaniu z działalności (w tym jego elementów),
- c) wskazanie, czy informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności uwzględniają postanowienia art. 49 i/lub innych wiążących jednostkę przepisów (jeśli dotyczy), oraz czy są zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym,
- d) oświadczenie, czy w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania stwierdzono w sprawozdaniu z działalności istotne zniekształcenia, a jeśli tak – wskazanie, na czym one polegają.

Biegły rewident informuje ponadto w opinii, w uzupełniających objaśnieniach (por. pkt X ust. 70) m.in. o:

- nie przedłożeniu przez zobowiązaną do tego jednostkę sprawozdania z działalności jednostki,
- nie uwzględnieniu w sprawozdaniu z działalności postanowień art. 49 i/lub innych wiążących jednostkę przepisów (jeśli dotyczy),
- niezgodności informacji zawartych w sprawozdaniu z działalności jednostki z rocznym sprawozdaniem finansowym,
- wystąpieniu w sprawozdaniu z działalności jednostki (w świetle wiedzy kluczowego biegłego rewidenta o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania sprawozdania finansowego) istotnych zniekształceń, wraz ze wskazaniem na czym one polegają.”;

21) ust. 51 lit. b) otrzymuje brzmienie:

„b) ograniczenia w funkcjonowaniu kontroli wewnętrznej mogą ujemnie wpływać na rzetelność, kompletność i zgodność z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości danych wykazanych w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym.”;

22) ust. 52 otrzymuje brzmienie:

„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 mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi 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 jednocześnie 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.”;

23) ust. 54 otrzymuje brzmienie:

„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 mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi 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.”;

24) ust. 55 otrzymuje brzmienie:

„55. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że:

- a) skutki nadużyć, błędów lub naruszeń prawa, istotnie wpływające na rzetelność i/lub zgodność z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi 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 mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości i rzetelność

sprawozdania finansowego, należy poinformować w raporcie (por. pkt XI ust. 76 lit. i).”;

25) ust. 56 lit. b) otrzymuje brzmienie:

„b) podejrzenia popełniania nadużyć, nawet jeżeli ich wpływ na rzetelność i zgodność z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości badanego sprawozdania finansowego nie jest istotny”;

26) ust. 58 otrzymuje brzmienie:

„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 mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi 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.”;

27) ust. 65 otrzymuje brzmienie:

„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 mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości (por. pkt II ust. 12 lit. a).”;

28) ust. 66 otrzymuje brzmienie:

„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 w sposób jednoznaczny wskazywać 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.”;

29) ust. 70 otrzymuje brzmienie:

„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) w zakresie sprawozdania z działalności:

- stwierdzenie, że informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności uwzględniają postanowienia art. 49 ustawy o rachunkowości i są zgodne z informacjami zawartymi w załączonym sprawozdaniu finansowym oraz, że w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania sprawozdania finansowego biegły rewident nie stwierdził wystąpienia istotnych zniekształceń w sprawozdaniu z działalności,
- stwierdzenie, że zobowiązana do tego jednostka nie przedłożyła sprawozdania z działalności,
- stwierdzenie, że zobowiązana do tego jednostka nie uwzględniła w sprawozdaniu z działalności postanowień art. 49 ustawy o rachunkowości i/lub innych wiążących jednostkę przepisów (jeśli dotyczy),
- stwierdzenie, że informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności jednostki nie są zgodne z rocznym sprawozdaniem finansowym,
- stwierdzenie, że w sprawozdaniu z działalności jednostki (w świetle wiedzy kluczowego biegłego rewidenta o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania sprawozdania finansowego) występują istotne zniekształcenia, wraz ze wskazaniem na czym one polegają,
- b) informacja o niedopełnieniu, do dnia wyrażenia opinii, określonych w art. 69 i 70 ustawy o rachunkowości, obowiązków złożenia we właściwym rejestrze sądowym oraz do ogłoszenia (jeśli dotyczy) sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzedzające rok obrotowy,
- c) informacja o niedochowaniu przez spółkę kapitałową, określonych w ustawie z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 1030, z późn. zm.), 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.”;

30) ust. 72 lit. d) otrzymuje brzmienie:

„d) stwierdzenie, że za sporządzenie zgodnego z obowiązującymi przepisami sprawozdania finansowego odpowiedzialny jest kierownik jednostki, natomiast zadaniem biegłego rewidenta było wydanie pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy badanej jednostki, zgodnie z mającymi

zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości, oraz o prawidłowości ksiąg rachunkowych stanowiących podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego (pkt II załączników do standardu),”;

31) ust. 72 lit. f) otrzymuje brzmienie:

„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 przyjętych 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),”;

32) ust. 72 lit. g) otrzymuje brzmienie:

„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:

- przedstawia rzetelnie i jasno sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki (w tym także okoliczności wskazujące na poważne zagrożenia dla kontynuowania przez nią działalności), zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi 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 co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, i umową/statutem 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),”;

33) ust. 76 lit a) otrzymuje brzmienie:

- „a) ogólną charakterystykę jednostki (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,”;

34) ust. 76 lit. b) otrzymuje brzmienie:

„b) informacje o sprawozdaniu finansowym za rok poprzedzający – czy i przez kogo było badane, rodzaju opinii, dacie zatwierdzenia, sposobie podziału zysku (pokrycia straty), (jeśli dotyczy) dacie jego ogłoszenia (złożenia do ogłoszenia) z podaniem numeru „Monitora Sądowego i Gospodarczego” oraz złożenia w Krajowym Rejestrze Sądowym; jeżeli sprawozdanie finansowe nie zostało zatwierdzone, należy to zaznaczyć wraz z podaniem tego przyczyn,”;

35) ust. 76 lit. e) otrzymuje brzmienie:

„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 zjawisk, które istotnie negatywnie wpływają na wyniki i sytuację jednostki, a zwłaszcza poważnie zagrażają możliwości kontynuowania przez nią działalności w niezmnieszonej istotnie zakresie,”;

36) ust. 76 lit. f) otrzymuje brzmienie:

„f) ocenę prawidłowości stosowanego systemu rachunkowości, 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,”;

37) ust. 76 lit. h) otrzymuje brzmienie:

„h) informacje o wyniku:

- zbadania kompletności i poprawności sporządzenia:
 - wprowadzenia do sprawozdania finansowego,
 - dodatkowych informacji i objaśnień,

– oceny 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.”;

38) ust. 77 otrzymuje brzmienie:

„77. W raporcie należy także poinformować o:

- a) sporządzeniu raportów częściowych, 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 mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi 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.”;

39) ust. 81 otrzymuje brzmienie:

„81. Zakres dokumentacji rewizyjnej i jej układ powinny umożliwić biegłemu rewidentowi nie uczestniczącemu w badaniu prześledzenie – w racjonalnym czasie – przebiegu tego badania i znalezienie uzasadnienia dla opinii wyrażonej o badanym sprawozdaniu finansowym.”;

40) ust. 82 lit. f) otrzymuje brzmienie:

- „f) oświadczenia kierownika jednostki, której sprawozdanie finansowe jest badane, jak np. o:
- kompletnym i zgodnym z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi 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,”;

41) ust. 87 otrzymuje brzmienie:

„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 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1167), zwaną dalej „ustawą o ochronie informacji niejawnych”, powinna być przechowywana przez jednostkę, której sprawozdanie finansowe podlega badaniu, przy zastosowaniu zasad określonych w tej ustawie.”;

42) ust. 109 otrzymuje brzmienie:

„109. Za spełnienie wymogów prawnych, związanych z działalnością jednostki, 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.”;

43) ust. 114 lit. a) otrzymuje brzmienie:

„a) przepisy szczególne uzupełniające kryteria zgodności z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości sprawozdania finansowego,”;

44) ust. 115 otrzymuje brzmienie:

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

- a) stwierdzenie stosowania się przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową do obowiązujących zasad w zakresie ostrożności, określonych w odrębnych przepisach, oraz stwierdzenie prawidłowości ustalenia współczynnika wypłacalności,
- b) stwierdzenie stosowania się przez bank do obowiązujących zasad w zakresie ostrożności, określonych w odrębnych przepisach, oraz stwierdzenie prawidłowości ustalenia współczynnika wypłacalności,
- c) stwierdzenie utworzenia przez zakład ubezpieczeń rezerw techniczno-ubezpieczeniowych w wysokości zapewniającej pełne wywiązanie się z bieżących i przyszłych zobowiązań, wynikających z zawartych umów ubezpieczenia i umów reasekuracji, oraz zabezpieczenie tych rezerw lokatami, zgodnie z przepisami o działalności ubezpieczeniowej i działalności reasekuracyjnej, a także prawidłowości wyliczenia marginesu wypłacalności i posiadania finansowego pokrycia tego marginesu,
- d) stwierdzenie utworzenia przez zakład reasekuracji rezerw techniczno-ubezpieczeniowych w wysokości zapewniającej pełne wywiązanie się z bieżących i przyszłych zobowiązań, wynikających z zawartych umów reasekuracji, oraz zabezpieczenie tych rezerw lokatami, zgodnie z przepisami o działalności reasekuracyjnej, a także prawidłowości wyliczenia marginesu wypłacalności i posiadania finansowego pokrycia tego marginesu.”;

45) ust. 118 otrzymuje brzmienie:

„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. z 2016 r., poz. 1870, ze zm.), przy uwzględnieniu przepisów prawa obowiązujących te jednostki,
 - c) badania rocznych sprawozdań finansowych jednostek, które sporządziły takie sprawozdania i poddały je badaniu z własnej inicjatywy lub badanie nastąpiło na zlecenie stron trzecich, choć w myśl obowiązujących przepisów jednostki te nie są do tego zobowiązane, jeżeli o sprawozdaniach takich ma być wyrażona opinia wraz z raportem w rozumieniu art. 65 ustawy o rachunkowości,
 - d) badania danych sprawozdań finansowych, których zakres określają inne niż ustawa o rachunkowości przepisy prawa.”;
- 46) załącznik nr 2 do krajowego standardu rewizji finansowej nr 1 otrzymuje brzmienie odpowiadające treści załącznika nr 1 do niniejszej uchwały;
- 47) załącznik nr 3 do krajowego standardu rewizji finansowej nr 1 otrzymuje brzmienie odpowiadające treści załącznika nr 2 do niniejszej uchwały;
- 48) załącznik nr 4 do krajowego standardu rewizji finansowej nr 1 otrzymuje brzmienie odpowiadające treści załącznika nr 3 do niniejszej uchwały;
- 49) załącznik nr 5 do krajowego standardu rewizji finansowej nr 1 otrzymuje brzmienie odpowiadające treści załącznika nr 4 do niniejszej uchwały;
- 50) załącznik nr 6 do krajowego standardu rewizji finansowej nr 1 otrzymuje brzmienie odpowiadające treści załącznika nr 5 do niniejszej uchwały;
- 51) załącznik nr 7 do krajowego standardu rewizji finansowej nr 1 otrzymuje brzmienie odpowiadające treści załącznika nr 6 do niniejszej uchwały.

§ 2. W Krajowym standardzie rewizji finansowej nr 2 „Badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych”, stanowiącym załącznik nr 2 do uchwały Nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie

krajowych standardów rewizji finansowej (z późn. zm.), wprowadza się następujące zmiany:

1) ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Celem badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy grupy kapitałowej, zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości¹ i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości grupy kapitałowej.”;

2) ust. 6 otrzymuje brzmienie:

„6. Przy badaniu zgodności skonsolidowanego sprawozdania finansowego z przyjętymi 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.”;

3) ust. 8 otrzymuje brzmienie:

„8. Badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego polega w szczególności na sprawdzeniu, czy:

- a) dane finansowe jednostek zależnych zostały objęte skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym w sposób kompletny oraz czy w każdym przypadku

¹ Patrz uszczegółowienie w ustępie 5.

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.

jednostek zależnych i podporządkowanych zastosowano właściwe metody konsolidacji,

- 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) 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.

Ponadto, w trakcie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego biegły rewident ocenia, czy 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. Przeprowadzone badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego powinno również dostarczyć podstaw do złożenia przez biegłego rewidenta oświadczenia, czy w świetle wiedzy o grupie kapitałowej i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego biegły rewident zidentyfikował w sprawozdaniu z działalności istotne zniekształcenia (jeśli tak – biegły rewident opisuje na czym one polegają).

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.”;

4) ust. 11 otrzymuje brzmienie:

„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 rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy grupy kapitałowej zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości² i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości grupy kapitałowej oraz czy, fakt, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe obejmuje także niezbadane sprawozdania finansowe powinien znaleźć swoje odzwierciedlenie w opinii, np. w postaci uzupełniającego objaśnienia.”;

5) ust. 15 otrzymuje brzmienie:

„15. Do raportu z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego mają zastosowanie odpowiednie postanowienia krajowego standardu rewizji finansowej nr 1. 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

² Patrz uszczegółowienie w ustępie 5.

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.”;

6) ust. 16 otrzymuje brzmienie:

„16. 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, a zwłaszcza zagrażają kontynuowaniu przez nią działalności. Przedmiotem analizy 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.”;

7) ust. 17 otrzymuje brzmienie:

„17. W części szczegółowej raportu biegły rewident grupy zajmuje dodatkowo 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 okazyjnym 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.”;

8) ust. 18 otrzymuje brzmienie:

„18. 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.”;

9) uchyla się ust. 19;

10) załącznik do krajowego standardu rewizji finansowej nr 2 otrzymuje brzmienie odpowiadające treści załącznika nr 7 do niniejszej uchwały.

§ 3. Uchwała ma zastosowanie do badania sprawozdań finansowych za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2016 r. i później.

§ 4. Uchwała wchodzi w życie z dniem zatwierdzenia w trybie przepisów art. 72 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym.