

MOŻLIWOŚCI ZWIĘKSZENIA KORZYŚCI REWIZJI FINANSOWEJ DLA JEDNOSTEK PODLEGAJĄCYCH OBOWIĄZKOWI BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

© Kwiatkowska R., 2013

Зазначено чинники, що визначають ефективність фінансової ревізії. З цією метою зроблено огляд процедури дослідження фінансової звітності в контексті можливих для реалізації вигод, котрі реалізують окремі групи децидентів. Крім того, зроблено спробу визначити головні причини недостатнього використання можливостей фінансової ревізії. Аналіз чинних правових актів, літератури з предмета та аудиторських оцінок та рапортів підтверджує, що аудит може підштовхнути до позитивних змін у сфері фінансового рапортування, підвищити ефективність внутрішньої перевірки, ідентифікації й управління ризиком.

Ключові слова: фінансова ревізія, аудит, процедури перевірки фінансової звітності.

R. Kwiatkowska

University of Maria Curie-Skłodowska University in Lublin
Faculty of Economics – Department of Accounting

MORE BENEFITS OF AUDITING FOR BODIES ARE SUBJECT TO THE FINANCIAL STATEMENTS

© Kwiatkowska R., 2013

The purpose of this article is to identify factors that determine the effectiveness of auditing of financial statements. To achieve the objective, was analyzed audit procedures in the context of viable benefits realized by each group decision-makers. In addition, attempts to identify the main reasons for the under use of the possibilities offered by the audit procedure. Analysis of existing legislation, literature reviews and reports prepared by the auditors confirmed that the audit can cause a positive change in financial reporting, effectiveness of internal control, risk identification and management.

Key words: financial audit, audit procedures audited financial statements.

Wstęp. Podstawowym determinantem rozwoju gospodarczego jest wiarygodna informacja, warunkująca racjonalność podejmowanych decyzji ekonomicznych. W tym kontekście ujawnia się istotna rola badania sprawozdania finansowego, którego celem zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rewizji Finansowej 200 jest zwiększenie zaufania użytkowników do sprawozdań finansowych, poprzez wydanie opinii przez biegłego rewidenta¹. Ponadto implementacja wniosków i zaleceń sformułowanych w ramach przeprowadzonego audytu zewnętrznego może stanowić czynnik zwiększający jakość informacji sprawozdawczej. W tym znaczeniu prawidłowo przeprowadzona i wykorzystana rewizja sprawozdania finansowego poza funkcją uwierzytelniającą, spełnia także funkcję naprawczą. Możliwości zwiększenia korzyści z zewnętrznego audytu finansowego przeanalizowane zostaną w zakresie obligatoryjnego badania sprawozdań finansowych. Jest to jeden z elementów rewizji finansowej, która zgodnie z art. 2 ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, obejmuje poza badaniem także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi poświadczające, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji². Zogniskowanie analizy na badaniu sprawozdania finansowego wynika przede wszystkim z jego miejsca w systemie

¹ *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości* 2009, Tom I, SKwP, KIBR, IFAC, Warszawa 2009.

² Ustawa z 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.

rachunkowości. Badanie sprawozdań finansowych wchodzi w zakres przedmiotu rachunkowości, co wynika bezpośrednio z art. 2 ustawy o rachunkowości³. Ponadto decydujący jest fakt obciążenia jednostek kosztem obligatoryjnych badań. W sytuacji przymusu szczególnie istotna jest możliwość realizowania wartości dodanej. Przy wyborze zakresu analiz uwzględniono także powtarzalność badań sprawozdań finansowych. Daje ona możliwość weryfikacji wdrożenia zmian sugerowanych w kolejnych raportach sporządzonych przez biegłego rewidenta.

Ustawa o rachunkowości w art. 64 wprowadza obowiązek badania rocznych skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych oraz rocznych sprawozdań finansowych – kontynuujących działalność:

1. banków, zakładów ubezpieczeń oraz zakładów reasekuracji;
2. jednostek działających na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych;
- 2a. jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
3. spółek akcyjnych, z wyjątkiem spółek będących na dzień bilansowy w organizacji;
4. pozostałych jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków: a) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób, b) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro, c) przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro.

Badaniu podlegają również:

1. sprawozdania finansowe spółek przejmujących i spółek nowo zawiązanych, sporządzone za rok obrotowy, w którym nastąpiło połączenie;
2. roczne sprawozdania finansowe jednostek sporządzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej;
3. roczne połączone sprawozdania finansowe funduszy inwestycyjnych z wydzielonymi subfunduszami oraz roczne sprawozdania jednostkowe subfunduszy.

Ustawodawca wprowadzając obowiązek badania sprawozdań finansowych chroni przede wszystkim interes zewnętrznych odbiorców informacji generowanych przez system rachunkowości. Celem badania sprawozdania finansowego zgodnie z ustawą o rachunkowości jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z zastosowanymi zasadami rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki.⁴ Działanie rewizji finansowej w roli gwaranta rzetelności informacji sprawozdawczej ma istotne konsekwencje dla racjonalności decyzji ekonomicznych podejmowanych przez decydentów, dla których jedynym źródłem informacji jest opublikowane sprawozdanie finansowe wraz z raportem biegłego rewidenta. Jest to niezmiernie ważne dla firm zmuszonych do działania w konkurencyjnym i dynamicznie rozwijającym się otoczeniu rynkowym, gdzie błędna decyzja może poważnie zakłócić równowagę przedsiębiorstw a niejednokrotnie zagrozić ich istnieniu. Stwierdzenie wiarygodności danych finansowych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym jest głównym, lecz nie jedynym skutkiem rewizji finansowej. Może ona stanowić impuls do racjonalizacji działań badanego przedsiębiorstwa. W tym aspekcie koszty poniesione w związku z przeprowadzeniem badania sprawozdania finansowego należy postrzegać w powiązaniu z wynikającymi dla jednostki korzyściami. Wartość dodana generowana w ramach rewizji finansowej uzależniona jest od wielu czynników. Ich wskazanie wymaga analizy celów rewizji finansowej z punktu widzenia wewnętrznych decydentów oraz przeglądu procedury badania sprawozdania finansowego statuowanej przepisami prawa obowiązującymi w Polsce.

1. Formalnoprawne podstawy badania sprawozdań finansowych w Polsce

Podstawowym aktem prawnym nakładającym na jednostki obowiązek badania sprawozdania finansowego jest ustawa o rachunkowości. W rozdziale siódmym tej ustawy uregulowany został zakres obowiązku badania sprawozdań finansowych (art. 64), cel oraz treść opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego (art. 65), bezstronność i niezależność biegłego rewidenta, umowa o badanie

³ Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z 2009r, nr 152, poz. 1223 z późn. zm.

⁴ Art. 65 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

(art. 66), uprawnienia i obowiązki informacyjne biegłego rewidenta (art. 67), badanie innych sprawozdań (art. 67a), termin udostępniania rocznych sprawozdań finansowych, sprawozdań z działalności oraz opinii i raportu biegłego rewidenta (art. 68), składanie rocznego sprawozdania finansowego w sądzie rejestrowym (art. 69), ogłaszanie rocznego sprawozdania finansowego (art.70). Zasady odpowiedzialności biegłego rewidenta za opinię ustanowione zostały w dziewiątym rozdziale ustawy o rachunkowości w art. 78.

Kolejnym aktem prawnym jest ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (zwana dalej ustawą o biegłych rewidentach)⁵. Powyższa ustawa określa zasady uzyskiwania tytułu i wykonywania zawodu biegłego rewidenta, organizacji samorządu zawodowego biegłych rewidentów, odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów, działania podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego, sprawowania nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych oraz samorządem zawodowym biegłych rewidentów, utworzenia i działania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego, współpracy organu nadzoru publicznego z innymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej i państw trzecich.

Zgodnie z art. 21 ust 2 pkt 3 lit. a) powyższej ustawy do kompetencji Krajowej Rady Biegłych Rewidentów należy ustanawianie, w formie uchwał zatwierdzonych przez Komisję Nadzoru Audytowego, krajowych standardów rewizji finansowej. Dnia 6 kwietnia 2010 r. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów otrzymała decyzję KNA o zatwierdzeniu krajowych standardów rewizji finansowej.⁶ Ostatnia aktualizacja wprowadzona została 16.stycznia 2013r.⁷

Obecnie obowiązują następujące krajowe standardy rewizji finansowej (KRSF): **Krajowy standard rewizji finansowej nr 1** – Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych Załącznik nr 1 – Związki zachodzące między składnikami ryzyka badania Załącznik nr 2 – Przykład opinii bez zastrzeżeń Załącznik nr 3 – Przykład opinii bez zastrzeżeń z uzupełniającym objaśnieniem Załącznik nr 4 – Przykład opinii z zastrzeżeniem ze względu na niepewność spowodowaną ograniczeniem zakresu badania wraz z uzupełniającym objaśnieniem Załącznik nr 5 – Przykład opinii z zastrzeżeniem ze względu na odstępstwo od zasad rachunkowości wraz z uzupełniającym objaśnieniem Załącznik nr 6 – Przykład opinii negatywnej Załącznik nr 7 – Przykład odmowy wyrażenia opinii **Krajowy standard rewizji finansowej nr 2** – Badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych Załącznik – Przykład opinii bez zastrzeżeń z uzupełniającym objaśnieniem **Krajowy standard rewizji finansowej nr 3** – Ogólne zasady przeprowadzania przeglądu sprawozdań finansowych/skróconych sprawozdań finansowych oraz wykonywania innych usług poświadczających Załącznik nr 1 – Przykład raportu bez zastrzeżeń Załącznik nr 2 – Przykład raportu z zastrzeżeniami Załącznik nr 3 – Przykład raportu bez zastrzeżeń

W sprawach nieuregulowanych w krajowych standardach rewizji finansowej zastosowanie mają Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowe⁸ obejmujące: MSKJ 1 (kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych),MSRF 200 (ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami rewizji finansowe), MSRF 210 (uzgadnianie warunków zlecenia badania), MSRF 220 (kontrola jakości badania sprawozdań finansowych), MSRF 230 (dokumentacja badania), MSRF 240 (odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw), MSRF 250 (uwzględnienie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych), MSRF 260 (komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór) MSRF 265 – komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej), MSRF 300 (planowanie badania sprawozdań finansowych), MSRF 315 (rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia), MSRF 320 (istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania), MSRF 330 – postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka), MSRF 402 (okoliczności wymagające uwzględnienia

⁵ Ustawa z 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 z późn. zm.

⁶ Uchwała nr 1608/38/201-Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej .

⁷ Uchwała nr 1474/23/2012 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 18 grudnia 2012 r. zmieniająca uchwałę w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej.

⁸ *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości* 2009, Tom I, II, SKwP, KIBR, IFAC, Warszawa 2009.

przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej), MSRF 450 – ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania), MSRF 500 (dowody badania), MSRF 501 (dowody badania – rozważania szczególne dotyczące wybranych zagadnień), MSRF 505 (potwierdzenia zewnętrzne), MSRF 510 (zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe), MSRF 520 (procedury analityczne), MSRF 530 – badanie wrywkowe (próbkiowanie), MSRF 540 (badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień), MSRF 550 (podmioty powiązane), MSRF 560 (późniejsze zdarzenia), MSRF 570 (kontynuacja działalności), MSRF 580 (pisemne oświadczenia), MSRF 600 (badanie sprawozdań finansowych grupy), MSRF 610 (korzystanie z wyników pracy audytorów wewnętrznych), MSRF 620 (korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta), MSRF 700 (formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych), MSRF 705 – modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta), MSRF 706 – paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta), MSRF 710 (informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe), MSRF 720 (odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe), MSRF 800 (badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia – uwagi szczególne), MSRF 805 (badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne), MSRF 810 (zlecenie sporządzenia sprawozdania na temat skróconych sprawozdań finansowych)

Od 1 stycznia 2012 roku obowiązuje Kodeks etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych⁹

2. Wartość dodana rewizji realizowana na poszczególnych etapach procesu badania sprawozdania finansowego

Efekt procesu badania sprawozdania finansowego zależy w dużej mierze od organizacji całego procesu rewizji finansowej. Biegły rewident przeprowadza badanie zgodnie z opracowanym przez siebie harmonogramem, uwzględniającym specyfikę badanego podmiotu. Główne fazy realizacji audytu to planowanie badania, badanie zasadnicze oraz wydanie opinii wraz z raportem z przeprowadzonego badania sprawozdania finansowego.

Zaplanowanie badania w myśl ust. 34 KSRF nr 1 obejmuje:

1) rozpoznanie zagadnień (obszarów), które mogą w sposób istotny ujemnie rzutować na rzetelność i zgodność z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości sprawozdania finansowego,

2) 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,

3) 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.

Wstępna diagnoza zewnętrznego audytora, stanowi cenne źródło informacji. W literaturze przedmiotu podkreśla się znaczenie planowania dla przebiegu całego procesu badania sprawozdania finansowego.¹⁰ Z perspektywy badanej jednostki najważniejsze możliwe do uzyskania efekty tego etapu badania to:

- obiektywna analiza trendów w zakresie kształtowania podstawowych parametrów ekonomicznych opisujących sytuację majątkowo – finansową jednostki,

- diagnoza perspektyw rozwoju przedsiębiorstwa wobec wskazanych zagrożeń i szans występujących w otoczeniu jednostki,

- ocena potencjału jednostki w oparciu o posiadane zasoby,

- wskazanie obszarów działalności szczególnie narażonych na ryzyko i propozycje działań zabezpieczających,

- wykrycie oznak sytuacji zagrażających kontynuacji działania i wskazanie możliwości zabezpieczenia przed ryzykiem,

- wnioski dotyczące zarządzania jednostką wynikające z krytycznej oceny struktury organizacyjnej,

⁹ Uchwała Nr 4249/60/2011 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 13 czerwca 2011 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.

¹⁰ W. K. Lechowski, *Planowanie badania sprawozdania finansowego*, KiBR, Warszawa 2009, s. 8.

- ocena systemu rachunkowości,
- ocena procedur kontroli wewnętrznej,
- minimalizacja uciążliwości rewizji finansowej w zakresie poniesionych kosztów i utrudnień w bieżącej działalności przedsiębiorstwa poprzez racjonalne rozplanowanie działań i rozłożenie obowiązków.

Realizacja wymienionych powyżej efektów zdeterminowana jest wieloma czynnikami. Jednym z najistotniejszych jest nastawienie kadry zarządzającej do procesu badania, przejawiające się niedocenianiem kompetencji audytora zewnętrznego. Postrzegany jest on często jako specjalista wyłącznie w dziedzinie rachunkowości. W rzeczywistości wiedza, doświadczenie zawodowe i informacje o jednostce uzyskane w wyniku zastosowanych technik rewizyjnych może usprawnić zarządzanie jednostką, a w szczególności zarządzanie ryzykiem. W tym znaczeniu Audytor działa w interesie decydentów wewnętrznych i pełni względem nich funkcje doradcze. Stopień w jakim wnioski te znajdują przełożenie na wzrost efektywności gospodarowania w dużej mierze zależy od komunikacji. Pozytywnym zjawiskiem jest występowanie sprzężenia zwrotnego w postaci wpływu wzajemnej wymiany informacji na jakość audytu, którego wnioski prowadzą z kolei do poprawy jakości zarządzania. Postawa kadry kierowniczej a także wiedza, uczciwość i zaangażowanie wszystkich pracowników uczestniczących w badaniu determinuje zdolność jednostki do wprowadzania zmian usprawniających jej działanie. Audyt jest zatem pozytywnym impulsem do działań zwiększających efektywność, przy jednoczesnym monitorowaniu poziomu ryzyka. W tej roli jest sprzymierzeńcem obecnych i potencjalnych inwestorów.

Kolejnym etapem rewizji finansowej jest badanie właściwe, którego celem zgodnie z art. 65 ustawy o rachunkowości jest ustalenie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i określonymi prawem zasadami rachunkowości, czy informacje w nim zawarte przedstawiają sytuację majątkową i finansową, oraz wynik finansowy zgodnie z prawdą materialną, czy sprawozdanie finansowe zawiera wszystkie informacje istotne dla oceny jednostki.

KSRF nr 1 w ust 13 wymaga w szczególności bezpośredniego potwierdzenia wiarygodności następujących stwierdzeń:

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

Główne korzyści jakie realizuje jednostka w ramach właściwej fazy badań to wykrycie, błędów i nieprawidłowości w raportowaniu finansowym, identyfikacja przyszłych zobowiązań warunkowych i zdarzeń po dniu bilansowym, oraz wnioski dotyczące obiegu dokumentów. Z punktu widzenia pracowników działów finansowo – księgowych istotna jest pojawiająca się na danym etapie szansa zdobywania wiedzy i doskonalenie swoich umiejętności.

Istotną przeszkodą uniemożliwiającą realizację wymienionych korzyści jest stosowanie przez jednostki złożonych systemów informatycznych, w których na dużej liczbie kont ujmuje się masowo występujące operacje gospodarcze. W tej sytuacji czasochłonny okazać się może proces rozpoznania systemu księgowości i kontroli. Zwiększone jest ponadto ryzyko badania.

Ostatni etap rewizji finansowej sprowadza się do sporządzenia opinii i raportu, które zgodnie z ust. 62 KSRF nr 1 powinny w sposób bezstronny, kompletny, rzetelny i jasny przedstawiać wyniki badania sprawozdania finansowego. Opinia o zbadanym sprawozdaniu finansowym może być bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniem lub negatywna. Może też nastąpić odmowa wyrażenia opinii. Opinię bez zastrzeżeń wyraża biegły rewident w przypadku, gdy zbadane sprawozdanie finansowe i księgi rachunkowe spełniają warunki przewidziane prawem. Pozytywna opinia z przeprowadzonego sprawozdania finansowego, potwierdza

wiarygodność badanego podmiotu i w tym znaczeniu może być wykorzystana w budowaniu pozytywnego wizerunku badanego podmiotu.

Podstawą do wydania opinii z zastrzeżeniami jest stwierdzenie naruszeń przepisów prawa obowiązujących daną jednostkę, których wpływ na ogólny obraz sytuacji majątkowo-finansowej prezentowany w sprawozdaniu finansowym jest nieznaczny. Jednostka może zapobiegać powyższej sytuacji, poprzez usunięcie wskazanych uchybień. W tym znaczeniu zagrożenie wystawieniem opinii z zastrzeżeniem dyscyplinuje jednostkę w podejmowaniu działań naprawczych. Wydanie opinii negatywnej jest szczególnie istotne dla otoczenia zewnętrznego jednostki badanej, gdyż podważa możliwość kontynuowania jej działalności.

Komisja Nadzoru Finansowego na podstawie prowadzonych analiz zbadanych skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów sporządzonych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, wskazuje szereg istotnych kwestii wymagających obligatoryjnego uwzględnienia w opiniach sporządzonych przez biegłych rewidentów. Uwagi te dotyczą kompletności sprawozdań finansowych w zakresie istotnych ujawnień wymaganych przepisami prawa, precyzyjnego określenia przepisów prawa w przypadku stwierdzenia ich naruszenia, objaśnień w zakresie metod stosowanych w procesie badania sprawozdań finansowych ułatwiających zrozumienie wydawanych osądów. KNF apeluje ponadto, aby zastrzeżenia biegłego rewidenta poza opisem nieprawidłowości wskazywały wartościowy wpływ na sprawozdanie finansowe badanej jednostki. Powyższe zalecenia adresowane przez Departament Emitentów UKNF do biegłych rewidentów na spotkaniu w 2010 roku służą zwiększeniu zaufania wewnętrznych i zewnętrznych odbiorców sprawozdań finansowych i ułatwieniu oceny sytuacji majątkowo – finansowej badanej jednostki.

Istnieją sytuacje, w których biegły rewident może odmówić wydania opinii. Ma to miejsce w następujących przypadkach:

- brak możliwości zastosowania uznanych przez biegłego rewidenta metod badawczych,
- istotna niepewność dotycząca stanu faktycznego przedstawionego w sprawozdaniu finansowym,
- stwierdzenie poważnego zagrożenia dla kontynuacji działalności¹¹.

Podsumowanie. Podstawową funkcją badania sprawozdania finansowego wskazywaną w literaturze przedmiotu jest funkcja kontrolna¹². Wzrastające oczekiwania odbiorców informacji sprawozdawczych w zakresie wieloaspektowych rezultatów funkcjonowania jednostki w aspekcie finansowym, społecznym, środowiskowym stawia nowe wyzwania przed rewizją finansową. Ewolucja sprawozdawczości w kierunku zintegrowanego raportowania rozszerza rolę rewizji finansowej, która poza oceną rzetelności informacji o przeszłych dokonaniach jednostki, miałyby wskazywać prognozy w zakresie różnych rodzajów ryzyka. Spodziewać się można, że powyższe zmiany stopniowo wpłyną na postrzeganie audytu jako szansy usprawnienia funkcjonowania jednostki badanej. Obecnie pozostaje to głównym problemem uniemożliwiającym realizowanie wartości dodanej z tytułu korzyści wynikającej z przeprowadzonej rewizji finansowej.

1. W. K. Lechowski, *Planowanie badania sprawozdania finansowego*, KiBR, Warszawa 200;
2. J. Paff, *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Katowice 200;,
3. *Rewizja sprawozdań finansowych*, pod. red. D. Krzywdy, SKwP, Warszawa 201;
4. *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości 2009, Tom I, II*, SKwP, KIBR, IFAC, Warszawa 2009;
5. *Uchwała Nr 4249/60/2011 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 13 czerwca 2011 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów*;
6. *Uchwała nr 1608/38/201-Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej*
7. *Uchwała nr 1474/23/2012 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 18 grudnia 2012 r. zmieniająca uchwałę w sprawie krajowych standardów rewizji finansowe*;
8. *Ustawa z 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. 64*;
9. *Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości*.

¹¹ J. Paff, *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach, Katowice 2008, s. 190.

¹² *Rewizja sprawozdań finansowych*, pod. red. D. Krzywdy, SKwP, Warszawa 2012, s. 23