

DOROTA MIKULSKA

ISTOTA I ZAKRES REWIZJI FINANSOWEJ

WPROWADZENIE

Współcześnie w celu zapewnienia wiarygodnych informacji finansowych wykorzystuje się wiele różnych rozwiązań systemowych zarówno w skali ogólnoświatowej, jak i krajowej. Jednym z nich jest rewizja finansowa, zwana także audytingiem (ang. *auditing*) lub audytem finansowym. Niestety, w polskiej literaturze ekonomicznej z zakresu rachunkowości brak jednoznacznego określenia tych pojęć, a zakres rewizji finansowej bardzo często bywa sprowadzany do badania rocznych sprawozdań finansowych¹.

Celem niniejszego artykułu jest określenie istoty i zakresu rewizji finansowej w świetle obowiązujących uregulowań prawnych, krajowych i międzynarodowych. Artykuł rozpoczyna identyfikacja celu, zakresu i przedmiotu rewizji finansowej, a więc elementów decydujących o jej istocie. Następnie omówiono proces badania sprawozdania finansowego, będący najbardziej rozpoznawalną i powszechną czynnością rewizji finansowej. W ostatniej części artykułu przedstawiono charakterystykę tych pozostałych usług zawodowych biegłego rewidenta², które wchodzą w zakres rewizji finansowej.

Dr DOROTA MIKULSKA – adiunkt Katedry Bankowości w Instytucie Ekonomii i Zarządzania na Wydziale Nauk Społecznych Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II; adres do korespondencji: Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin; e-mail: dmikulska@kul.pl

¹ Por. Z. F e d a k, *Rewizja rocznych sprawozdań finansowych*, cz. 1, Warszawa: SKwP 1996, s. 10.

² Zgodnie z polskim ustawodawstwem usługi zawodowe biegłego rewidenta stanowią katalog zamknięty i obejmują – oprócz wykonywania czynności rewizji finansowej – m.in. usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych, doradztwo podatkowe, działalność wydawniczą i szkoleniową w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków, wykonywanie ekspertyz oraz opinii ekonomiczno-finansowych. Zob. szerzej: *Ustawa 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 2009 r., nr 77, poz. 649, art. 48 ust. 2. Wymieniony przepis określa, co może stanowić przedmiot działalności podmiotów

I. ISTOTA REWIZJI FINANSOWEJ

W bieżącym roku mija 150 lat, odkąd do brytyjskiego ustawodawstwa wprowadzono przepisy wskazujące na potrzebę niezależnego przeglądu ksiąg rachunkowych prowadzonych przez jednostki gospodarcze³. W Polsce pierwsze usankcjonowanie prawne czynności rewizji finansowej nastąpiło w okresie międzywojennym⁴. Natomiast obecnie najważniejszym aktem prawnym, regulującym kwestie rewizji finansowej w naszym kraju jest *Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym*, wdrażająca postanowienia Dyrektywy 2006/43/WE⁵. Zgodnie z zawartymi w niej przepisami czynności rewizji finansowej obejmują:

- badanie sprawozdań finansowych
- przeglądy sprawozdań finansowych

uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Katalog wymienionych tam działań jest jednocześnie określeniem zakresu usług zawodowych biegłego rewidenta, gdyż – jak wskazuje art. 3 ust. 1 – biegły rewident może wykonywać zawód albo w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych (jako: a) wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej lub komandytowej uprawnionej do badania sprawozdań finansowych; b) osoba pozostająca w stosunku pracy z wymienionymi wyżej spółkami albo ze spółką kapitałową, spółdzielnią lub spółdzielczym związkiem rewizyjnym uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych; c) osoba niepozostająca w stosunku pracy i nieprowadząca działalności we własnym imieniu i na własny rachunek, pod warunkiem zawarcia umowy cywilnoprawnej z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych), albo we własnym imieniu i na własny rachunek (prowadzenie własnej działalności gospodarczej).

³ *Companies Act z 7 sierpnia 1862 roku*, par. 83-94, http://www.companieshouse.gov.uk/about/tableA/comm7Aug1862CoAct1862_P1.pdf

⁴ *Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 roku Prawo o spółkach akcyjnych*, Dz.U. z 1918 r., nr 39, poz. 383. Art. 89 tegoż rozporządzenia nakładał na wszystkie spółki akcyjne obowiązek corocznego poddania badaniu przez biegłych rewidentów bilansu, rachunku zysków i strat oraz sprawozdania zarządu. Jednocześnie wskazywano, iż celem czynności rewizyjnych powinna być z jednej strony weryfikacja informacji zawartych w tych dokumentach pod kątem ich zgodności z zapisami w księgach rachunkowych i dokumentami źródłowymi, a z drugiej – badanie, czy dane sprawozdawcze są zgodne z faktycznym stanem majątku i interesami spółki. Wyznaczanie biegłych rewidentów należało do kompetencji sądów rejestrowych.

⁵ *Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywy Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek i 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG w sprawie zatwierdzania osób odpowiedzialnych za dokonywanie ustawowych kontroli dokumentów rachunkowych*, Dz.Urz. UE L 157/87 z 09 VI 2006 r., z późn. zm.

– inne usługi poświadczające, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji finansowej⁶.

Przedmiotem rewizji finansowej są historyczne informacje finansowe, a więc informacje dotyczące przeszłości, wyrażone w kategoriach finansowych i pozostające w ścisłej relacji z określoną jednostką, tzn. uzależnione przede wszystkim od stosowanego w tej jednostce systemu rachunkowości, zachodzących w niej zdarzeń gospodarczych oraz dotyczących ją warunków ekonomicznych i okoliczności. Informacje te prezentowane są głównie w sprawozdaniach finansowych (rocznych, półrocznych, sporządzanych za inne okresy sprawozdawcze) i sprawozdaniach z działalności. Celem rewizji finansowej jest ich sprawdzenie i uwierzytelnienie.

Wykonując czynności rewizyjne, biegły rewident musi sprawdzić, czy sprawozdanie finansowe lub inny przedmiot rewizji są zgodne – we wszystkich istotnych aspektach – z obowiązującymi jednostkę sprawozdawczą normami, w tym przepisami prawa handlowego, podatkowego, bilansowego i przyjętą do stosowania polityką rachunkowości. Oceniając określone informacje i poświadczając ich wiarygodność, biegły rewident przyjmuje na siebie szczególną odpowiedzialność społeczną⁷. Jego wnioskom zawierają bowiem podejmujący decyzje ekonomiczne inni uczestnicy życia społeczno-gospodarczego, w szczególności inwestorzy, kredytodawcy, kontrahenci jednostki sprawozdawczej, organy samorządu terytorialnego i instytucje skarbowe.

Tak więc, istotę rewizji finansowej stanowi weryfikacja wiarygodności i ocena – w świetle przyjętych z góry właściwych kryteriów⁸ – historycz-

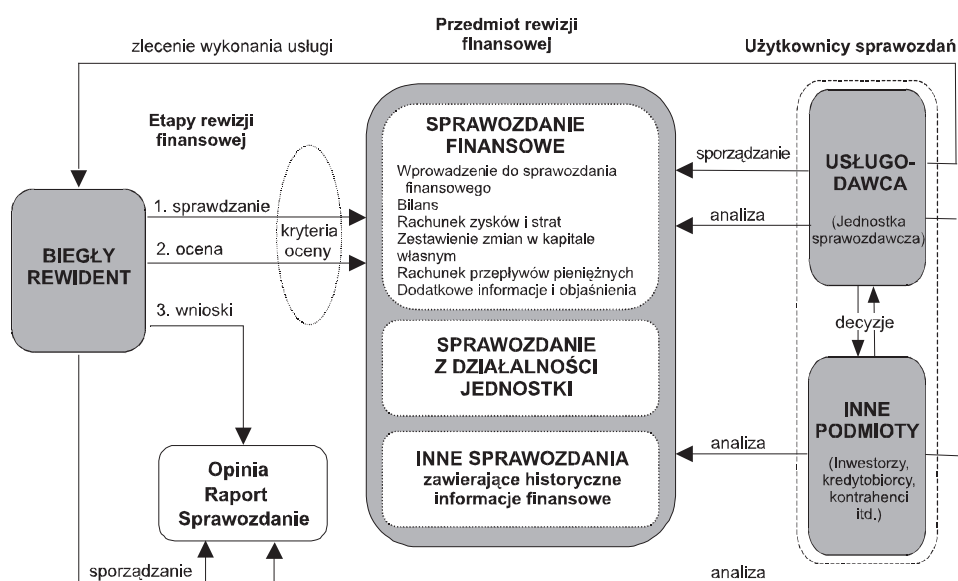
⁶ Ustawa o biegłych rewidentach, art. 2 pkt 2.

⁷ Społeczna odpowiedzialność jest rozumiana jako koncepcja prowadzenia działalności gospodarczej poprzez tworzenie przejrzystych długookresowych i trwałych relacji ze wszystkimi grupami bezpośrednio i pośrednio zainteresowanymi działalnością jednostki sprawozdawczej i jej rozwojem. J. A d a m c z y k, *Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw. Teoria i praktyka*, Warszawa: PWE 2009, s. 99.

⁸ Właściwe kryteria to takie, które jednocześnie charakteryzują się następującymi cechami: a) przydatnością – przyczyniają się do sformułowania wniosków ułatwiających zamierzonym użytkownikom podejmowanie decyzji; b) kompletnością – uwzględniają wszystkie czynniki wpływające na formułowane wnioski; c) wiarygodnością – zapewniają wystarczającą spójność oceny danego zagadnienia w przypadku, gdy zostaną zastosowane przez inne osoby posiadające podobne kwalifikacje; d) neutralnością – przyczyniają się do formułowania bezstronnych wniosków; e) zrozumiałością – są jasne, wyczerpują dany temat i nie są przedmiotem znacząco różnych interpretacji. Por. *International Framework for Assurance Engagements*, par. 36, w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, cz. 2, IFAC 2010. <http://web.ifac.org/publications/internationalauditing-and-assurance-standards-board/handbooks#2010-handbook-of-internatio> (dostęp 30.03.2010).

nych informacji finansowych oraz sformułowanie przez biegłego rewidenta wniosków dotyczących przedmiotu rewizji. Są one przedstawiane w formie pisemnej (opinia, raport, sprawozdanie) bezpośrednio podmiotowi zlecającemu wykonanie czynności rewizyjnych, a pośrednio – poprzez opublikowanie – całemu społeczeństwu. Od jakości prac biegłego rewidenta zależy, czy sformułowane przez niego wnioski pozwolą zwiększyć zaufanie użytkowników sprawozdań do dostarczonych im informacji i tym samym przyczynią się do ograniczenia ryzyka gospodarczego i inwestycyjnego⁹. Schemat 1. ilustruje powiązania pomiędzy poszczególnymi elementami rewizji finansowej.

Schemat 1. Elementy rewizji finansowej



Źródło: opracowanie własne.

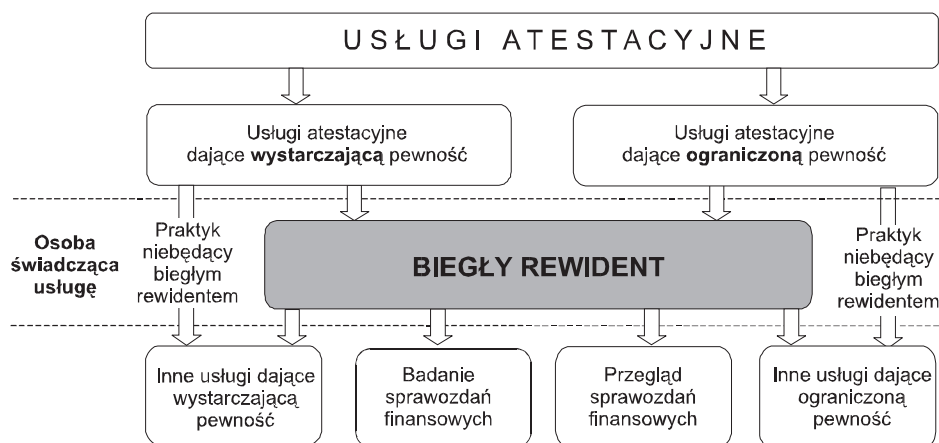
Warto na koniec zauważyć, iż rewizja finansowa nie wyczerpuje zakresu pojęciowego usług atestacyjnych (ang. *assurance engagements*), przez które należy rozumieć sformułowanie przez praktyka wniosku, mającego zwiększyć stopień zaufania zamierzonych użytkowników, innych niż strona odpowiedzialna, do wyniku dokonanej – na podstawie określonych kryteriów – oceny

⁹ Ostatni ogólnoswiatowy kryzys gospodarczy wyraźnie przypomniał, iż wymienionych ryzyk nie da się całkowicie wyeliminować. Można jedynie próbować je minimalizować.

lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem usługi¹⁰. Zasadniczo usługi atestacyjne można podzielić na: dające wystarczającą (racjonalną) pewność oraz dające ograniczoną pewność (schemat 2).

Pierwsza grupa obejmuje te usługi atestacyjne, których celem jest – przy uwzględnieniu towarzyszących im okoliczności – ograniczenie ryzyka do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Uzyskanie przez biegłego rewidenta (lub innego praktyka) wystarczającej pewności uprawnia go do sformułowania wniosku w formie potwierdzenia (przez afirmację). Jeżeli natomiast celem usługi atestacyjnej jest obniżenie ryzyka do poziomu możliwego do zaakceptowania (ale wyższego niż w przypadku usług atestacyjnych dających wystarczającą pewność) w okolicznościach jej towarzyszących, wówczas usługa taka kwalifikowana jest jako „dająca ograniczoną pewność”. W tym przypadku praktyk powinien wyrazić wniosek w formie zaprzeczenia (przez negację)¹¹.

Schemat 2. Podział usług atestacyjnych



Źródło: opracowanie własne.

¹⁰ Por. *International Framework*, par. 7. Użyty tutaj termin *praktyk* (ang. *practitioner*) ma szerszy zakres niż termin *biegły rewident* (ang. *auditor*), odnoszący się tylko do praktyków wykonujących usługi badania lub przeglądu w odniesieniu do historycznych informacji finansowych.

¹¹ *International Framework*, par. 11.

II. BADANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Badanie sprawozdań finansowych stanowi najbardziej powszechną czynność rewizji finansowej. Jego przedmiotem są sprawozdania finansowe (najczęściej roczne) poszczególnych przedsiębiorstw i grup kapitałowych, banków, zakładów ubezpieczeń, stowarzyszeń, fundacji oraz innych jednostek prowadzących księgi rachunkowe¹². W przypadku badania rocznych sprawozdań finansowych czynnościami rewizyjnymi objęte są:

- wprowadzenie do sprawozdania finansowego
- bilans jednostki
- rachunek zysków i strat
- zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym, a w funduszach inwestycyjnych – zestawienie zmian w aktywach netto
- rachunek przepływów pieniężnych
- dodatkowe informacje i objaśnienia
- sprawozdanie z działalności jednostki¹³.

Ustawowym celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta, w formie pisemnej, opinii wraz z raportem¹⁴ o tym, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z obowiązującymi jednostkę zasadami (polityką) rachunkowości oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia jej sytuację majątkową, sytuację finansową i wynik finansowy¹⁵. Podobnie cel badania sprawozdania finansowego określają standardy międzynarodowe. Zgodnie z MSRF 200 badanie sprawozdania finansowego powinno umożliwić biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z określonymi założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej¹⁶.

¹² Wykaz jednostek zobowiązanych do poddania sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta określa *Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości* (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r., nr 152, poz. 1223 z późn. zm., art. 64). Kierownik jednostki może także poddać sprawozdanie finansowe do badania dobrowolnie.

¹³ Obowiązek sporządzenia sprawozdania z działalności jednostki dotyczy wyłącznie: spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych, товариств ubezpieczeń wzajemnych, товариств reasekuracji wzajemnej, spółdzielni oraz przedsiębiorstw państwowych.

¹⁴ MSRF nie wymagają sporządzenia raportu. Występujący w nich termin *raport* (ang. *report*) oznacza w istocie wyrażoną przez biegłego rewidenta opinię.

¹⁵ *Ustawa o rachunkowości*, art. 65 ust. 1.

¹⁶ *International Standard on Auditing 200 „Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with International standards on auditing” (ISA 200)*, par. 3, w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, cz. I, IFAC 2010, <http://web.ifac.org/publica>

Tak więc, badanie sprawozdania finansowego *sensu largo* (określane także mianem rewizji sprawozdania finansowego¹⁷) jest procesem, który obejmuje:

- badanie *sensu stricto*, obejmujące czynności i procedury (w tym zwłaszcza badanie wiarygodności i badanie zgodności¹⁸), których celem jest ustalenie prawdziwości informacji zawartych w przedstawionym do badania sprawozdaniu

- określenie stopnia zgodności zachodzącej pomiędzy informacjami zawartymi w przedmiocie badania a przyjętymi kryteriami oceny i ewentualne zaproponowanie niezbędnych korekt

- wyrażenie wyniku badania w postaci opinii i uzupełniającego ją raportu. Proces ten ilustruje schemat 3.

Przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego, biegły rewident powinien z jednej strony kierować się postanowieniami zawartymi w standardach rewizji finansowej¹⁹, a z drugiej – własnym osądem zawodowym, wyływającym z jego wiedzy, doświadczenia i intuicji. W szczególności jest on zobowiązany do tego, aby przeprowadził badanie w sposób staranny, zgodnie z opracowanym przez siebie planem badania, w uzgodnionym z jednostką czasie, stosując właściwe metody, uwzględniając istotność badanych zagadnień i zachowując efektywność badania²⁰. Zastosowane procedury badania powinny mu zapewnić uzyskanie odpowiednich i wystarczających dowodów badania²¹, uprawdopodobniających lub kwestionujących stwierdzenie, że sprawo-

tions/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks#2010-handbook-of-internatio (dostęp 30.03.2010).

¹⁷ Zob. Z. Fedak, *Metody i techniki rewizji rocznych sprawozdań finansowych*, Warszawa: SKwP 1998, s. 38-39.

¹⁸ Badanie wiarygodności stanowi bezpośrednie sprawdzenie wiarygodności informacji wykazanych w sprawozdaniu finansowym i może polegać na przeglądach analitycznych lub szczegółowych badaniach poszczególnych jednostkowych sald (aktywów i pasywów) lub grup operacji gospodarczych (kosztów i przychodów, strat i zysków nadzwyczajnych). Natomiast badanie zgodności polega na badaniu działającego w jednostce systemu księgowości i kontroli wewnętrznej w zakresie, w jakim przedmiotem tej kontroli są dane zawarte w sprawozdaniu finansowym. Jest to pośrednie sprawdzanie wiarygodności informacji finansowych.

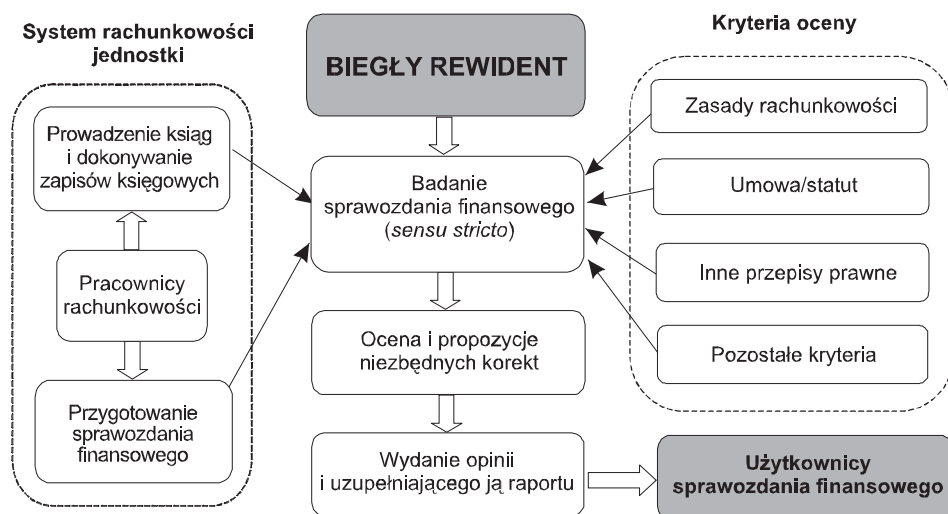
¹⁹ Za standardy rewizji finansowej przyjmuje się Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (MSRF), ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej (KE). Jednakże do czasu ich wejścia w życie (w chwili obecnej nie istnieją jeszcze rozporządzenia KE wprowadzające obowiązek stosowania MSRF) pojęcie *standardy rewizji finansowej* odnosi się do standardów krajowych (KSRF), ustanowionych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów i zatwierdzonych przez Komisję Nadzoru Audytowego.

²⁰ *Uchwała nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej*, www.kibr.webserwer.pl/_doc/uchwala_1608-38-2010.pdf Załącznik nr 1 *Krajowy standard rewizji finansowej nr 1. Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych*, pkt. I.6.

²¹ Dowody badania to wszystkie informacje wykorzystywane przez biegłego rewidenta,

zдание finansowe – jako całość – rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki²², a więc jest wolne od pominięć lub zniekształceń informacji ważnych (istotnych) dla czytelnika.

Schemat 3. Proces badania sprawozdania finansowego



Źródło: opracowanie własne.

Opinia biegłego rewidenta dostarcza w wysokiego poziomu pewności, iż zawarte w sprawozdaniu finansowym (i sprawozdaniu z działalności jednostki) informacje są wiarygodne²³. Nie jest to jednak pewność absolutna. Zawsze bowiem istnieją nieodłączne ograniczenia badania, spowodowane takimi czynnikami, jak np.: przeprowadzanie badań wrywkowych, możliwość obejścia systemu kontroli przez kierownictwo, konieczność dokonywania osądów, uprawdopodobniający, a nie rozstrzygający charakter większości dowodów

potwierdzające lub podważające wiarygodność stwierdzeń zawartych w sprawozdaniach finansowych.

²² W. K. L a c h o w s k i. *Planowanie badania sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty praktyczne i formalnoprawne*. Warszawa: KIBR 2009, s. 19.

²³ Pojęcie pewności dotyczy przekonania biegłego rewidenta o wiarygodności stwierdzeń, jakie jedna ze stron formułuje na użytek innej strony. Stopień przekonania, jaki uzyskuje biegły rewident, a tym samym poziom pewności, jakiego biegły rewident może dostarczyć, zależy od przeprowadzonych przez niego procedur badania i uzyskanych rezultatów.

badania. Niezależnie od powyższego badanie sprawozdań finansowych istotnie przyczynia się do zwiększenia wiarygodności obrazu sytuacji majątkowo-finansowej jednostek, prezentowanej w sporządzanych przez nie sprawozdaniach finansowych²⁴.

III. POZOSTAŁE CZYNNOŚCI REWIZJI FINANSOWEJ

Rewizja finansowa, jak już wspomniano, obejmuje – poza badaniem sprawozdań finansowych – przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi poświadczające. Celem przeglądu sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta stanowiska (na podstawie przeprowadzonego przeglądu), że nie zidentyfikowano niczego, co nie pozwoliłoby na stwierdzenie, że sprawozdanie finansowe jest zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości oraz że rzetelnie i jasno przedstawia, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy jednostki przedkładającej to sprawozdanie. W przypadku natomiast wykonywania przeglądu skróconego sprawozdania finansowego celem biegłego rewidenta jest wyrażenie stanowiska, że nie zidentyfikował on niczego, co nie pozwoliłoby stwierdzić, że skrócone sprawozdanie finansowe zostało przygotowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości²⁵.

I chociaż zakres prac weryfikacyjnych jest tutaj węższy niż w przypadku badania sprawozdania finansowego, to odpowiedzialność biegłego rewidenta wobec społeczeństwa równie ważna. Dokonując przeglądu sprawozdania finansowego, biegły rewident musi bowiem sprawdzić, czy sprawozdanie to jest zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości, a informacje w nim zawarte przedstawiają rzetelnie i jasno, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkowo-finansową i wynik finansowy jednostki. Innymi słowy – przegląd ma umożliwić biegłemu rewidentowi udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy na podstawie zastosowanych procedur, nic

²⁴ Hipotezę tę potwierdzają przeprowadzone badania empiryczne. Zob. szerzej: J. P f a f f. *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*. Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2008.

²⁵ *Krajowy standard rewizji finansowej nr 3 Ogólne zasady przeprowadzania przeglądu sprawozdań finansowych/skróconych sprawozdań finansowych oraz wykonywania innych usług poświadczających*, Załącznik nr 3 do Uchwały nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, pkt I.7 i I.8.

nie budzi jego podejrzeń, iż sprawozdanie finansowe zostało sporządzone (we wszystkich istotnych aspektach) zgodnie z określonymi założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej²⁶. Chodzi zatem o zapewnienie przez zaprzeczenie.

Przeгляд przeprowadzany jest głównie drogą analizy danych finansowych, wglądu w księgi rachunkowe oraz wykorzystania informacji uzyskanych od kierownictwa oraz osób odpowiedzialnych za finanse i księgowość jednostki. Dokonując przeglądu sprawozdania finansowego, biegły rewident powinien starać się rozpoznać wszystkie znaczące kwestie. Należy jednak mieć świadomość, iż procedury przeglądu mogą nie zapewnić uzyskania tych wszystkich dowodów, jakich wymaga się przy badaniu sprawozdania finansowego. Tym samym przegląd umożliwia jedynie uzyskanie umiarkowanego poziomu pewności, że informacje nim objęte nie są w sposób istotny nieprawidłowe. Wnioski te przedstawia się w sprawozdaniu (raporcie) z przeglądu.

Warto w tym miejscu podkreślić, iż raport ten, podobnie jak opinia i raport z badania, zwiększa wiarygodność sprawozdania finansowego objętego czynnościami rewizyjnymi, ale nie weryfikuje i nie może weryfikować skuteczności i efektywności działania kierownictwa jednostki. Tym samym zawarte w nim wnioski biegłego rewidenta nie stanowią gwarancji przyszłej żywotności jednostki.

Ostatnią grupą czynności mieszczących się w zakresie rewizji finansowej są inne usługi poświadczające. Pod pojęciem tym należy rozumieć wyłącznie te usługi atestacyjne, które zostały zastrzeżone do wyłącznej kompetencji biegłych rewidentów albo w standardach rewizji finansowej, albo w odrębnych przepisach, tj. w Konstytucji, ustawach, ratyfikowanych umowach międzynarodowych, rozporządzeniach oraz – na obszarze działania organów, które je ustanowiły – aktach prawa miejscowego. Zakres innych usług poświadczających obejmuje dowolne kombinacje usług mających na celu dostarczenie racjonalnego lub ograniczonego poziomu pewności, a polegających na wydaniu – w wyniku przeprowadzenia odpowiednich procedur – oceny (opinii, raportu, stanowiska, wyniku pomiaru) dotyczącej:

- a) zagadnień obejmujących informacje finansowe i pozafinansowe,
- b) pomiaru lub potwierdzenia pewnego stanu.

Do innych usług atestacyjnych, zalicza się w szczególności:

²⁶ *International Standard on Review Engagements 2400 (Previously ISA 910) „Engagements to Review Financial Statements” (ISREs 2400)*, par. 3., <http://www.web.ifac.org/download/b010-2009-iassb-handbook-isre-2400.pdf>

- badanie rachunkowości oraz działalności spółek z ograniczoną odpowiedzialnością²⁷
- badanie dokonywane przy zakładaniu spółki akcyjnej i podwyższeniu kapitału zakładowego²⁸
- badanie sprawozdania założycieli spółki komandytowo-akcyjnej²⁹
- badanie planu przekształcenia spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkę akcyjną³⁰
- wycena akcji spółek wprowadzanych do zorganizowanego systemu obrotu³¹
- badanie sprawozdań wyborczych³²
- badanie informacji finansowych partii politycznych o otrzymanych subwencjach oraz o poniesionych z subwencji wydatkach³³
- audyty projektów i programów unijnych w zakresie, w jakim są one zastrzeżone wyłącznie dla biegłych rewidentów.

Celem czynności rewizyjnych jest w tym przypadku ocena, czy zagadnienie (lub stan) będące przedmiotem rewizji finansowej jest – we wszystkich istotnych aspektach – zgodne z właściwymi kryteriami, a tym samym zwiększa prawdopodobieństwo, że informacje te zaspokoją oczekiwania zamierzonego użytkownika³⁴. W tym znaczeniu poziom pewności, jakiego dostarcza wniosek biegłego rewidenta, określa stopień zaufania, jakim użytkownik może darzyć dane zagadnienie.

²⁷ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych. Dz.U. z 2000 r., nr 94, poz. 1037, z późn. zm., art. 223.

²⁸ Tamże, art. 312 § 1.

²⁹ Tamże, art. 312 § 1 w związku z art. 126 § 1 pkt 2.

³⁰ Tamże, art. 559 § 1.

³¹ Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego obrotu oraz o spółkach publicznych, Dz.U. z 2009 r., nr 185, poz. 1439, art. 79 ust. 4c.

³² Ustawa z dnia 12 kwietnia 2001 r. Ordynacja wyborcza do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i do Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, tekst jedn. Dz.U. z 2007 r., nr 190, poz. 1360, z późn. zm., art. 120 § 1.

³³ Ustawa z dnia 27 czerwca 1997 r. o partiach politycznych, tekst jedn. Dz.U. z 2001 r., nr 79, poz. 857, z późn. zm., art. 34 ust. 4.

³⁴ Stanowisko Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie innych usług poświadczających wchodzących w zakres czynności rewizji finansowej. „Biuletyn KIBR” 69(2010), s. 117.

ZAKOŃCZENIE

W warunkach globalizacji i integracji rynków kapitałowych inwestorzy i inni interesariusze coraz bardziej wymagają, aby prezentowane dla nich informacje sprawozdawcze były wiarygodne, tzn. prawdziwe i kompletne, a przez to umożliwiające analizę sytuacji majątkowo-finansowej jednostki oraz podjęcie prawidłowych decyzji. Dlatego od osób wykonujących czynności rewizji finansowej wymaga się, aby powierzone im zadania wykonywali profesjonalnie, według najwyższych standardów zawodowych, z poszanowaniem obowiązującego systemu prawnego, w sposób etyczny i z poczuciem odpowiedzialności wobec społeczeństwa. Rewizja finansowa musi być w szczególności oparta na zasadzie uczciwości (rzetelności) i obiektywizmu (bezsstronności), zasadzie kompetencji zawodowych i należytej staranności oraz zasadzie zachowania tajemnicy zawodowej³⁵.

Na koniec warto zauważyć, iż wymagania użytkowników informacji sprawozdawczej stale wzrastają. Obecnie oczekują oni nie tylko tego, by sprawozdania jak najwierniej odzwierciedlały sytuację finansowo-majątkową każdej jednostki, ale także – a może przede wszystkim – by prezentowały czynniki wzrostu wartości organizacji³⁶. Wdrożenie w życie nowych form sprawozdań finansowych³⁷ z pewnością zwiększy zakres odpowiedzialności biegłych rewidentów i znaczenie rewizji finansowej. Jej istota pozostanie jednak niezmienną.

BIBLIOGRAFIA

A d a m c z y k J.: Społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw. Teoria i praktyka, Warszawa: PWE 2009.

Companies Act z 7 sierpnia 1862 roku, http://www.companieshouse.gov.uk/about/tableA/comm7Aug1862CoAct1862_P1.pdf

³⁵ Uchwała nr 1426/33/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 listopada 2009 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, tamże, załącznik Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów, pkt 3.1.

³⁶ D. J e d r z e j k a. *Sprawozdawczość w czasie rzeczywistym jako czynnik zwiększających przejrzystość spółki*. W: *Nadzór korporacyjny a przedsiębiorstwo*, Gdańsk 2009, s. 167.

³⁷ Projekt sprawozdania finansowego, przygotowywany wspólnie przez International Accounting Standards Board (IASB) i Financial Accounting Standards Board (FASB) zakłada, iż w jego skład będą wchodziły: sprawozdania z sytuacji finansowej, sprawozdania z całkowitych dochodów i sprawozdania z przepływów pieniężnych.

- Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywy Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek i 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG w sprawie zatwierdzania osób odpowiedzialnych za dokonywanie ustawowych kontroli dokumentów rachunkowych, Dz.Urz. UE L 157/87 z 09 czerwca 2006 r., z późn. zm.
- F e d a k Z.: Metody i techniki rewizji rocznych sprawozdań finansowych, Warszawa: SKwP 1998.
- F e d a k Z.: Rewizja rocznych sprawozdań finansowych, cz. 1, Warszawa: SKwP 1996.
- International Framework for Assurance Engagements, w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, cz. II, IFAC 2010, <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks#2010-handbook-of-internatio>
- International Standard on Auditing 200 „Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with International standards on auditing” (ISA 200). W: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, cz. I, IFAC 2010, <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurancestandards-board/handbooks#2010-handbook-of-internatio>
- International Standard on Review Engagements 2400 (Previously ISA 910) „Engagements to Review Financial Statements” (ISREs 2400), <http://www.web.ifac.org/download/b010-2009-iassb-handbook-isre-2400.pdf>
- J ę d r z e j k a D.: Sprawozdawczość w czasie rzeczywistym jako czynnik zwiększających przejrzystość spółki. W: *Nadzór korporacyjny a przedsiębiorstwo*, Gdańsk 2009.
- L a c h o w s k i W. K.: Planowanie badania sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty praktyczne i formalnoprawne, Warszawa: KIBR 2009.
- P f a f f J.: Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego, Katowice: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2008.
- Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 roku Prawo o spółkach akcyjnych, Dz.U. z 1918 r., nr 39, poz. 383.
- Stanowisko Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie innych usług poświadczających wchodzących w zakres czynności rewizji finansowej, „Biuletyn KIBR” 2010, nr 69, s. 117-119.
- Uchwała nr 1426/33/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 listopada 2009 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, „Biuletyn KIBR” 2010, nr 69 s. 106-116.
- Ustawa z dnia 12 kwietnia 2001 r. Ordynacja wyborcza do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i do Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, tekst jedn. Dz.U. z 2007 r., nr 190, poz. 1360 z późn. zm.

- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz.U. z 2000 r., nr 94, poz. 1037 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 27 czerwca 1997 r. o partiach politycznych, tekst jedn. Dz.U. z 2001 r., nr 79, poz. 857 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego obrotu oraz o spółkach publicznych, tekst jedn. Dz.U. z 2009 r., nr 185, poz. 1439.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. Dz.U. z 2009 r., nr 152, poz. 1223 z późn. zm.
- Ustawa 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 2009 r., nr 77, poz. 649.

THE ESSENCE AND SCOPE OF FINANCIAL REVIEW

S u m m a r y

The article focuses on the essence and scope of financial review in the light of the current legislation, i.e. Accountancy Act, and standards of financial review. First, the purpose, scope and the subject matter of financial review are identified as these are crucial elements to it. Next, the examination of a financial review is discussed, and then the other procedures are presented – the inspection of an examination of a financial review and other certifying services.

Translated by Tomasz Pałkowski

Key words: financial review, accountancy

Słowa kluczowe: rewizja finansowa, rachunkowość.