



Warszawa, 25 stycznia 2018 r.

Znak: DWA - 20180125-001

Pani  
Joanna Dadacz  
Dyrektor Departamentu  
Rachunkowości i Rewizji Finansowej  
Ministerstwo Finansów  
ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

Szanowna Pani Dyrektorko,

zwracamy się z prośbą o przestawienie Państwa stanowiska na temat informacji, jakie powinny być zawarte w sprawdzaniu z badania, o którym jest mowa w art. 83 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o *biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym* (Dz. U. poz. 1089), dalej „ustawa”.

W art. 83 ustawy są zawarte zapisy dotyczące formy i treści sprawozdania z badania oraz wymogi dotyczące opinii i innych informacji, które biegły rewident powinien zamieścić w tym sprawozdaniu.

Ustawa, tak jak i standardy badania (aktualnie obowiązujące Krajowe Standardy Rewizji finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania 700 i 705), wymienia różne rodzaje opinii. Opinia może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną. W przypadku gdy biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii o badanym sprawozdaniu finansowym, sprawozdanie z badania zawiera odmowę wydania opinii.

W paragrafie 29 Krajowego Standardu Badania 705 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 705 (Zmienionego) (IAASB) „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”, który jest w trakcie procesu tłumaczenia i przyjmowania przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, jest napisane, że „Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, sprawozdanie biegłego rewidenta nie zawiera sekcji „Kluczowe sprawy badania” zgodnie z MSB 701 lub sekcji „Inne informacje” zgodnie z MSB 720 (zmienionym), chyba że jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację<sup>1,2</sup>.

<sup>1</sup> MSB 701 „*Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”, paragrafy 11-13

<sup>2</sup> MSB 720 (zmieniony) „*Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*”, paragraf A54.

W związku z powyższym prosimy o wyjaśnienie, czy w przypadku odmowy wydania opinii w sprawozdaniu z badania powinny być zawarte inne opinie i stwierdzenia, o ile miałyby zastosowanie w przypadku badanej jednostki, wymienione w art. 83 ustawy:

- opinię biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową (art. 83 ust. 3 pkt 9);
- opinię, czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami, oraz czy jest zgodne z informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym (art. 83 ust. 3 pkt 10);
- oświadczenie o tym, czy w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania stwierdzono istotne zniekształcenia w sprawozdaniu z działalności oraz wskazanie, na czym polega każde takie istotne zniekształcenie (art. 83 ust. 3 pkt 11);
- opinię, czy emitent obowiązany do złożenia oświadczenia o stosowaniu ładu korporacyjnego zawarł w tym oświadczeniu informacje wymagane zgodnie z zakresem określonym w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 60 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1639 oraz z 2017 r. poz. 452, 724, 791 i ...) lub regulaminach, o których mowa w art. 61 tej ustawy, a w odniesieniu do określonych informacji wskazanych w tych przepisach lub regulaminach – stwierdzenie, czy są one zgodne z mającymi zastosowanie przepisami oraz informacjami zawartymi w rocznym sprawozdaniu finansowym (art. 83 ust. 3 pkt 12);
- stwierdzenie, że zakres badania nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności badanej jednostki ani efektywności lub skuteczności prowadzenia spraw jednostki przez jej zarząd lub inny organ zarządzający obecnie lub w przeszłości (art. 83 ust. 3 pkt 15);
- informację o tym, czy jednostka, o której mowa w art. 49b ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, sporządziła oświadczenie na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w tym przepisie albo odrębne sprawozdanie na temat informacji niefinansowych, o którym mowa w art. 49b ust. 9 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, a w przypadku jednostki korzystającej ze zwolnienia, o którym mowa w art. 49b ust. 11 tej ustawy – informację czy jednostka ta ujawniła w swoim sprawozdaniu z działalności nazwę i siedzibę jednostki dominującej wyższego szczebla, sporządzającej oświadczenie lub odrębne sprawozdanie grupy kapitałowej na temat informacji niefinansowych, które obejmie tę jednostkę i jej jednostki zależne każdego szczebla (art. 83 ust. 3 pkt 16);
- opinię, czy badane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych (art. 83 ust. 6 pkt 1);
- informację o niedopełnieniu przez badaną jednostkę, do dnia sporządzenia sprawozdania z badania, obowiązku złożenia do właściwego rejestru sądowego, a w stosownych przypadkach także do ogłoszenia sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzedzające rok obrotowy (art. 83 ust. 6 pkt 3);
- informację o stwierdzonym podczas badania istotnym naruszeniu prawa, statutu lub umowy spółki mającym wpływ na sprawozdanie finansowe (art. 83 ust. 6 pkt 4);
- informację, czy jednostka badana przestrzega obowiązujących regulacji ostrożnościowych, określonych w odrębnych przepisach, w szczególności, czy (art. 83 ust. 6 pkt 5):
  - a) spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa prawidłowo ustaliła współczynnik wypłacalności,
  - b) bank lub podmiot prowadzący działalność maklerską prawidłowo ustalił współczynniki kapitałowe,
  - c) zakład ubezpieczeń lub zakład reasekuracji utworzył rezerwy technicznoubezpieczeniowe dla celów rachunkowości w wysokości zapewniającej pełne wywiązywanie się z bieżących i przyszłych zobowiązań wynikających z zawartych umów ubezpieczenia lub umów reasekuracji,
  - d) zakład ubezpieczeń na życie w rozumieniu ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, prawidłowo wyliczył margines wypłacalności i posiada środki własne, o których mowa w art. 106j ust. 3 pkt 3 tej ustawy w wysokości nie niższej niż margines wypłacalności i nie niższej niż kapitał gwarancyjny?

Ponadto prosimy o wyjaśnienie, czy w przypadku odmowy wydania opinii w sprawozdaniu z badania jednostki zainteresowania publicznego powinny być zawarte, wymienione w art. 10 ust. 2 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającej decyzję Komisji 2005/909/WE, elementy, w szczególności:

- przedstawienie - na poparcie opinii z badania - następujących informacji (art. 10 ust. 2 lit. c):
    - (i) opisu najbardziej znaczących ocenionych rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ocenionych rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem;
    - (ii) podsumowania reakcji biegłego rewidenta na te rodzaje ryzyka; oraz
    - (iii) w stosownych przypadkach — najważniejszych spostrzeżeń związanych z tymi rodzajami ryzyka.
- Jeżeli jest to odpowiednie dla powyższych informacji dotyczących każdego znaczącego ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia zawartych w sprawozdaniu z badania, w sprawozdaniu z badania podaje się wyraźne odniesienie do stosownych informacji w sprawozdaniach finansowych;
- potwierdzenie, że opinia z badania jest spójna ze sprawozdaniem dodatkowym dla komitetu ds. audytu, o którym mowa w art. 11 (art. 10 ust. 2 lit. e)?

Aktualnie trwają prace nad zmianą uchwały, z zalecenia Komisji Nadzoru Audytowego, Nr 1554/33a/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8 grudnia 2017 r. w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)), w tym przykładów ilustrujących sprawozdanie z badania. Przykład nr 10 dotyczy sytuacji, gdy biegły rewident odmawia wydania opinii.

Ponadto pracujemy nad dostosowaniem dotychczasowych uchwał Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, które w myśl art. 294 ust. 2 ustawy, wymagają dostosowania do nowych regulacji.

Państwa stanowisko chcielibyśmy odpowiednio uwzględnić. W związku z tym bardzo nam zależy na uzyskaniu szybkiej odpowiedzi.

Z góry dziękujemy za ustosunkowanie się do przedstawionych pytań.

Z poważaniem,  
P r e z e s

Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

z up. Maciej Chwałkowski

Krzysztof Burnos

