

PANA

POLSKA
AGENCJA
NADZORU
AUDYTOWEGO

Czy sprawozdanie z badania zostało wydane w oparciu o akta badania

Stanowisko nadzorcze

Ocena sprawozdania z badania

Przepisy ustawy o biegłych rewidentach (dalej ustawa) wymagają stwierdzenia, czy sprawozdanie z badania spełnia wymogi, o których mowa w art. 83 ustawy oraz - art. 10 rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku badania jednostek zainteresowania publicznego. Obowiązek ten aktualizuje się przy wymierzaniu kary za naruszenia przy badaniu ustawowym odpowiednio (i) przez Agencję w postępowaniu administracyjnym (art. 186 ust. 1 ustawy) i (ii) przez sąd powszechny w postępowaniu dyscyplinarnym (art. 159 ust. 8 ustawy). Ocena ta wykonywana jest dopiero w sytuacji wymierzenia kary, co oznacza, że takie stwierdzenie nie musi znajdować się w protokole kontroli lub raporcie kontroli.

Elementy sprawozdania z badania

Wielokrotnie można spotkać się z sytuacją, w której raport z kontroli zawiera wyłącznie odniesienia do naruszeń art. 84 ustawy i nie wymienia w katalogu naruszonych przepisów żadnego punktu art. 83, a mimo to orzeczenie kary połączone jest ze stwierdzeniem, że sprawozdanie z badania nie spełnia wymogów z art. 83 ustawy. Aby lepiej zrozumieć z czego wynika takie rozstrzygnięcie należy bliżej przyjrzeć się art. 83 i art. 84 ustawy i ich wzajemnym relacjom.

Ustawodawca w art. 83 ust. 3 ustawy określił elementy, które muszą znaleźć się w sprawozdaniu z badania. Katalog ten zawiera zarówno proste i jednoznaczne wymogi, takie jak podanie nazwy i siedziby firmy audytorskiej, która przeprowadziła badanie, jak i te bardziej skomplikowane - wszelkiego rodzaju opinie wymagane w sprawozdaniu z badania. O tym, czy sprawozdanie z badania zawiera dany element przesądza jego zawartość, czyli treść zawartej informacji. Takiej ocenie podlega też treść „opinii biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego” (będącej elementem sprawozdania z badania). Treść opinii musi mieć uzasadnienie, które powinno znajdować się w aktach badania / dokumentacji badania. Wynika to z przepisu art. 84 ustawy, który wprost stanowi, że sprawozdanie z badania jest sporządzane w oparciu o akta badania zgromadzone i opracowane przez kluczowego biegłego rewidenta w toku badania.

Wpływ akt badania na prawidłowe sporządzenie sprawozdania z badania

Akta badania powinny stanowić podstawę sporządzenia sprawozdania z badania oraz umożliwiać innemu biegłemu rewidentowi (niebiorącemu udziału w badaniu) prześledzenie przebiegu badania i znalezienie uzasadnienia dla opinii o badanym sprawozdaniu finansowym, wyrażonej w sprawozdaniu z badania (art. 84 ustawy). Wskazanie w raporcie z kontroli, a następnie potwierdzenie w toku postępowania naruszeń odnoszących się do dokumentacji / akt badania - kluczowych dla treści sprawozdania z badania, może prowadzić do stwierdzenia, że sprawozdanie z badania nie spełnia wymogów wynikających z przepisów prawa.

W sytuacji gdy akta badania / dokumentacja badania sprawozdania finansowego są niewłaściwe, lub zawierają istotne braki, stwierdzenie o którym mowa w art. 186 lub art. 159 ust. 8 ustawy nie może zawierać oceny, że sprawozdanie z badania jest zgodne z art. 83 ustawy lub art. 10 rozporządzenia, bowiem istotny element sprawozdania z badania, tj. opinia biegłego rewidenta, o tym że sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy badanej jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości, nie znajduje uzasadnienia w tych aktach badania. W takiej sytuacji Agencja w decyzjach administracyjnych, a Sąd w orzeczeniach wydawanych w postępowaniach dyscyplinarnych stwierdzają, że sprawozdanie z badania nie spełnia art. 83 ust. 3 pkt 8 w zw. z art. 84 ustawy.

Tylko należyte udokumentowanie badania sprawozdania finansowego umożliwia ustalenie, czy badanie to zostało przeprowadzone zgodnie z obowiązującymi przepisami i standardami badania.

Opracowanie: Departament Postępowań i Obsługi Prawnej