

JOLANTA WIŚNIEWSKA\*

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

## KLASYFIKACJA USŁUG WYKONYWANYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW

**Słowa kluczowe:** biegły rewident, usługi rewizji finansowej, inne usługi biegłego rewidenta.

**Klasyfikacja J E L:** M42.

**Abstrakt:** Zawód biegłego rewidenta to zawód zaufania publicznego, a jego cechą charakterystyczną jest przyjęcie odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Podstawowym przedmiotem działalności biegłych rewidentów jest wykonywaniem czynności rewizji finansowej, natomiast przygotowanie osób wykonujących ten zawód pozwala na wykonywanie innych prac, które obejmują szeroki zakres usług finansowo-księgowych na rzecz różnego rodzaju instytucji i przedsiębiorstw. Celem artykułu jest przedstawienie klasyfikacji usług wykonywanych przez biegłych rewidentów według uregulowań krajowych i międzynarodowych oraz ich analiza porównawcza. W artykule omówione zostały klasyfikacje usług według uregulowań krajowych, według Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) oraz według kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC. W artykule zastosowano uregulowania krajowe i międzynarodowe dotyczące tematyki artykułu.

### EXPERT AUDITORS' SERVICES CLASSIFICATION

**Key words:** expert auditor, financial auditing services, other expert auditor services.

**J E L Classification:** M42.

---

Data wpłynięcia: 17.06.2013; data zaakceptowania: 09.12.2013.

\* Dane kontaktowe: Jolanta.Wisniewska@umk.pl, Katedra Rachunkowości, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, ul. Gagarina 13a, 87-100 Toruń, tel. 56 611 46 50.

**Abstract:** The profession of an expert auditor is a public trust occupation with a distinctive feature of taking responsibility for actions in the public interest. The main responsibility of expert auditors is performing financial auditing; however, expert auditors are prepared to carry out different tasks which encompass a wide plethora of financial and auditing services for different kinds of institutions and companies. The aim of the article is first of all the description of expert auditors' services classification according to domestic and international regulations and second of all the comparison of these services. The article presents services classifications according to domestic regulations, the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) regulations and according to the IFAC ethics code for professional accountants. The article uses domestic and international regulations concerning the article topic.

*Translated by Jolanta Wiśniewska*

## ■■■ WPROWADZENIE

Zawód biegłego rewidenta (zawodowego księgowego) to zawód zaufania publicznego, a jego cechą charakterystyczną jest przyjęcie odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Dlatego odpowiedzialność zawodowego księgowego nie ogranicza się wyłącznie do zaspokojenia potrzeb indywidualnego klienta lub pracodawcy (*Kodeks 2011, 2*).

Podstawowym przedmiotem działalności biegłych rewidentów jest wykonywanie czynności rewizji finansowej, natomiast przygotowanie osób wykonujących ten zawód pozwala na wykonywanie szeregu innych czynności, które obejmują szeroki zakres usług finansowo-księgowych na rzecz różnego rodzaju instytucji i przedsiębiorstw.

### 1. METODYKA BADAŃ I PRZEBIEG PROCESU BADAWCZEGO

Celem artykułu jest przedstawienie klasyfikacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów według uregulowań krajowych i międzynarodowych oraz ich analiza porównawcza. W artykule zastosowano uregulowania krajowe i międzynarodowe dotyczące tematyki artykułu.

### 2. ZAWÓD BIEGŁY REWIDENT

Zawód biegłego rewidenta jest uregulowany przez prawo polskie ustawą 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 z późn. zm.). Ze względu na swój charakter jest

postrzegany jako zawód zaufania publicznego. Tytuł „biegły rewident” podlega ochronie prawnej (Ustawa o biegłych rewidentach, art. 5 ust. 5).

Biegły rewident to osoba fizyczna, która zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach (Ustawa o biegłych rewidentach, art. 5 ust. 1) została wpisana do rejestru biegłych rewidentów prowadzonym przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów<sup>1</sup>. Żeby pracować w tym zawodzie trzeba spełnić szereg warunków:

- korzystać z pełni praw publicznych oraz mieć pełną zdolność do czynności prawnych;
- mieć nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem dawać rękojmiej prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta;
- nie być skazanym prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe;
- ukończyć studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i władać językiem polskim w mowie i piśmie;
- odbyć roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej dwuletnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta, mającą na celu praktyczne przygotowanie do samodzielnego wykonywania zawodu, przy czym spełnienie tych warunków musi zostać potwierdzone przez Komisję Egzaminacyjną;
- złożyć przed Komisją z wynikiem pozytywnym egzaminu dla kandydatów na biegłego rewidenta z wiedzy, o której mowa w art. 9 ust. 1 i 2;
- złożyć przed Komisją z wynikiem pozytywnym końcowy ustny egzamin dyplomowy sprawdzający wiedzę zdobytą w trakcie aplikacji;
- złożyć ślubowanie przed prezesem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów lub innym upoważnionym członkiem tej Rady.

Zawód biegłego rewidenta w Polsce mogą również wykonywać osoby fizyczne, które mają uprawnienia do wykonywania tego zawodu, uzyskane w innym państwie z UE i spoza niej, pod warunkiem zdania egzaminu w języku polskim z prawa gospodarczego, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności rewizji finansowej (Ustawa o biegłych rewidentach, art. 5 ust. 3 i 4).

---

<sup>1</sup> Krajowa Rada Biegłych Rewidentów – organ Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, kierujący działalnością samorządu w okresach między Krajowymi Zjazdami Biegłych Rewidentów.

Te same zasady obowiązują wobec osób, które uzyskały tytuł biegłego rewidenta w Polsce, co oznacza, że polski biegły rewident po spełnieniu określonych warunków może wykonywać swój zawód w innych krajach.

### 2.1. Klasyfikacja usług biegłego rewidenta

Ze względu na międzynarodowy charakter zawodu biegłego rewidenta istotne jest ustalenie zakresu usług, jakie mogą wykonywać te osoby w Polsce i w innych krajach. Zakres usług wykonywanych przez tę grupę zawodową regulują przepisy prawne i organizacje zrzeszające i nadzorujące biegłych rewidentów. W tabeli 1 przedstawiono klasyfikację tych usług według:

- ustawy o biegłych rewidentach,
- kwalifikacji usług przedstawionych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ISAAB)<sup>2</sup>,
- kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC.

**Tabela 1.** Klasyfikacje usług biegłego rewidenta

Klasyfikacje według ustawy o biegłych	Klasyfikacja według IAASB	Klasyfikacja usług biegłego rewidenta według Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC
Czynności rewizji finansowej	– badanie historycznych informacji finansowych wg regulacji MSRF	– usługi atestacyjne
Pozostałe	– przegląd historycznych informacji finansowych wg regulacji Międzynarodowych Standardów Usług Przeglądu	– usługi nieatestacyjne
	– usługi atestacyjne inne niż wymienione powyżej wg Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych	
	– usługi pokrewne wg Międzynarodowych Standardów Usług Pokrewnych	

Źródło: opracowanie własne.

Analizując przedstawione w tabeli 1 klasyfikacje usług wykonywanych przez biegłych rewidentów, można podzielić je na dwie zasadnicze grupy, tj. usługi dotyczące rewizji finansowej szeroko rozumianej i pozostałe usłu-

<sup>2</sup> ISAAB jest to niezależny organ działający pod auspicjami Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC), ustanawiający ogólnie akceptowane na całym świecie standardy rewizji finansowej.

gi na rzecz przedsiębiorców. Niezależnie od klasyfikacji, spektrum usług wykonywanych przez biegłych rewidentów jest bardzo szeroki, co daje tej grupie zawodowej duże możliwości w zakresie wykonywania usług na rzecz różnego rodzaju przedsiębiorstw i instytucji.

## 2.2. Klasyfikacja usług biegłego rewidenta według ustawy o biegłych rewidentach

Rodzaje usług wykonywanych przez biegłych rewidentów reguluje art. 48 ustawy z 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 z późn. zm.). Podział usług według ustawy o biegłych rewidentach przedstawia tabela 2.

**Tabela 2.** Klasyfikacja usług biegłego rewidenta według ustawy o biegłych rewidentach

Rodzaje usług biegłego rewidenta		Wyszczególnienie
Czynności rewizji finansowej	badanie sprawozdań finansowych	<ul style="list-style-type: none"> <li>– badanie rocznych sprawozdań finansowych</li> <li>– śródroczne badanie sprawozdań finansowych</li> </ul>
	inne usługi atestacyjne	<ul style="list-style-type: none"> <li>– badanie rachunkowości oraz działalności spółki na żądanie wspólnika lub wspólników reprezentujących co najmniej jedną dziesiątą kapitału zakładowego – art. 223 Kodeksu Spółek Handlowych (KSH) (Dz. U. 2000.94.1037 z późn. zm.)</li> <li>– badanie sprawozdania założycieli spółki komandytowo-akcyjnej – art. 312 w związku z art. 126 § 1 pkt 2 KSH.</li> <li>– badanie planu przekształcenia spółki – art. 559 § 1 KSH.</li> <li>– wycena akcji spółki sporządzona według wartości godziwej – art. 79 ust. 4c ustawy z 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz. U. 2009.185.1439- j.t.)</li> <li>– badanie sprawozdania o przychodach, wydatkach i zobowiązaniach finansowych komitetu wyborczego składanego do Państwowej Komisji Wyborczej – art. 120 ustawy z 12 kwietnia 2001 r. Ordynacja wyborcza do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i do Senatu Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. 2007.190.1360 z późn. zm.)</li> <li>– badanie corocznej informacji finansowej o otrzymanej subwencji oraz o poniesionych z subwencji wydatkach przez partie polityczne – art. 34 Ustawy z 27 czerwca 1997 r. o partiach politycznych (Dz. U. 2001.79. 857 z późn. zm.)</li> <li>– badanie formy i treści prospektu emisyjnego, prospektu emisyjnego podstawowego, podsumowania oraz ostatecznych warunków, wymogów informacyjnych czynności dokonywane na rzecz spółek notowanych w celu wydania raportów dotyczących informacji pro forma, prognoz wyników oraz wyników szacunkowych. (Rozporządzenie Komisji (UE) Nr 486/2012 z dnia 30 marca 2012 r. zmieniające rozporządzenie (WE) Nr 809/2004. Komunikat KIBR z dnia 09.04.2013r.)</li> <li>– audyty projektów i programów unijnych, dla których są one wymagane i zastrzeżone wyłącznie dla osób posiadających kwalifikacje biegłego rewidenta</li> </ul>

Rodzaje usług biegłego rewidenta	Wyszczególnienie
Pozostałe	<ul style="list-style-type: none"> <li>– usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych</li> <li>– doradztwo podatkowe</li> <li>– prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego</li> <li>– działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków</li> <li>– wykonywanie ekspertyz lub opinii ekonomiczno-finansowych</li> <li>– świadczenie usług atestacyjnych, doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z dziedziny rachunkowości lub rewizji finansowej</li> <li>– świadczenie usług przewidzianych standardami rewizji finansowej, a także innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ustawa o biegłych rewidentach, 2009; Komunikat, 2013; Stanowisko, 2010.

Analizując zakres prac, jakie mogą wykonywać biegli rewidenty, można stwierdzić, iż obejmuje on szeroki obszar działania w zakresie finansów i rachunkowości.

### 2.3. Klasyfikacja usług biegłego rewidenta według IAASB

Inną klasyfikację usług wykonywanych przez biegłych rewidentów przedstawiła Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB). ISAAB jest to niezależny organ działający pod auspicjami Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) ustanawiający ogólnie akceptowane na całym świecie standardy rewizji finansowej. Zgodnie z dyrektywą 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady Europy z dnia 17 maja 2006 r. (Dz. U. UE.L.2006.157.87 z późn. zm.) wszystkie kraje członkowskie zobowiązane są do stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, a więc zasady ustanawiane przez tę organizację dotyczą zarówno Polski, jak i pozostałych krajów członkowskich.

Klasyfikację usług biegłego rewidenta według IAASB przedstawia tabela 3.

**Tabela 3. Klasyfikacja usług biegłego rewidenta wg IAASB**

Rodzaje usług biegłego rewidenta	Wyszczególnienie
Badania historycznych informacji finansowych według Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej	Badanie sprawozdań finansowych według Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej
Przeglądy historycznych informacji finansowych według Międzynarodowych Standardów Usług Przeglądu	<ul style="list-style-type: none"> <li>– usługi według MSUP 2400 „Usługi przeglądu historycznych sprawozdań finansowych”</li> <li>– badanie śródrocznych informacji finansowych, krótszych od roku obrotowego, sporządzone i zaprezentowane w postaci pełnego lub skróconego sprawozdania finansowego, przeprowadzone przez biegłego rewidenta niebadającego rocznego sprawozdania finansowego</li> <li>– usługi według MSUP 2410 „Przegląd śródrocznych informacji finansowych przeprowadzany przez niezależnego biegłego rewidenta jednostki”</li> <li>– badanie śródrocznych informacji finansowych, krótszych od roku obrotowego, sporządzone i zaprezentowane w postaci pełnego lub skróconego sprawozdania finansowego, przeprowadzone przez biegłego rewidenta badającego roczne sprawozdanie finansowe</li> </ul>
Usługi atestacyjne inne niż badanie lub przeglądy historycznych informacji finansowych według Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych (MSUA)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– usługi według: <ul style="list-style-type: none"> <li>• MSUA 3000 „Usługi atestacyjne inne niż badanie lub przeglądy historycznych informacji finansowych”</li> <li>• MSUA 3420 "Raporty poświadczające na temat procesu kompilacji informacji finansowych pro forma zamieszczanych w prospektach emisyjnych"</li> </ul> </li> <li>– badanie planu połączenia spółek</li> <li>– badanie projektów współfinansowanych ze środków unijnych</li> <li>– prospekty emisyjne – badanie informacji pro forma</li> <li>– stwierdzenia na temat skuteczności kontroli wewnętrznej</li> <li>– badanie zgodności systemów informatycznych ze standardami stawianymi przez instytucje regulujące rynek oraz/lub wymogami prawnymi.</li> <li>– badanie efektywności działania systemu kontroli wewnętrznej</li> <li>– badanie poprawności prezentowanych informacji dotyczących społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa i informacji niefinansowych w raportach rocznych spółek publicznych</li> <li>– weryfikacje poprawności wyceny majątku, wartości całych spółek sporządzone przez niezależnych konsultantów</li> <li>– ocena zgodności dokumentów przygotowanych i publikowanych przez Klienta z obowiązującymi wymogami prawa</li> <li>– poświadczenie zgodności przygotowanych na potrzeby połączeń Jednostek sprawozdań finansowych pro forma z wymogami rozporządzeń Komisji WE</li> </ul>

Rodzaje usług biegłego rewidenta		Wyszczególnienie
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- usługi według MSUA 3400 „Badanie prognozowanych informacji finansowych”</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- badanie prognoz finansowych będących elementem prospektów emisyjnych</li> <li>- badanie prognoz finansowych przedstawianych pożyczkodawcom/potencjalnym inwestorom</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- usługi według MSUA 3402 „Raporty poświadczające na temat kontroli w serwisowych organizacjach usługowych”</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- badanie przygotowanego przez kierownictwo organizacji usługowej opisu systemu, kontroli, i pisemnego zapewnienia kierownictwa o rzetelności tego opisu oraz odpowiednim zaprojektowaniem tych kontroli na dany dzień lub za określony okres, jak również to, że kontrole działały efektywnie przez określony czas</li> </ul>
Usługi pokrewne	<ul style="list-style-type: none"> <li>- według MSUP 4400 „Uzgodnione procedury dotyczące informacji finansowych”</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- usługi <i>due-dilligence</i></li> <li>- uzgodnione procedury dla udziałowców – sprawdzenia określonych dokumentów, wydatków, umów</li> <li>- uzgodnione procedury w odniesieniu do informacji finansowej spółki zależnej</li> <li>- uzgodnione procedury dotyczące sprawdzenia zgodności informacji przekazywanych przez podmioty konkurencyjne do podmiotu, działającego na ich rzecz</li> <li>- potwierdzenie zgodności części sprawozdania finansowego, lub jego całości, z księgami rachunkowymi jednostki</li> <li>- sprawdzenie, czy zatwierdzone i wdrożone procedury kontroli wewnętrznej są przestrzegane przez pracowników jednostki</li> <li>- sprawdzenie poprawności wykorzystywania dofinansowania ze środków Unii Europejskiej</li> </ul>
	MSUP 4410 „Kompilacja informacji finansowych”	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sporządzenie pakietów konsolidacyjnych</li> <li>- sporządzenie informacji pro forma</li> <li>- sporządzenie specjalnych raportów</li> <li>- przygotowanie sprawozdań finansowych,</li> <li>- przygotowanie innych sprawozdań, co do których przygotowania zobligowana jest jednostka</li> <li>- przygotowanie wszelkiego rodzaju deklaracji podatkowych</li> </ul>

Źródło : opracowanie własne na podstawie: Fedak (2013); Międzynarodowe Standardy (2009); Paluchniak, (2013).



## 2.4. Klasyfikacja usług biegłego rewidenta według Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC

Polskie prawo (Ustawa o biegłych rewidentach, art. 4 ust. 1 pkt 3) i standardy międzynarodowe (*Międzynarodowe Standardy 2009, 23*) zobowiązują biegłych rewidentów do pracy zgodnie z zasadami etyki zawodowej.

Klasyfikację usług biegłego rewidenta zgodnie z kodeksem IFAC przedstawia tabela 4.

**Tabela 4.** Klasyfikacja usług biegłego rewidenta  
według Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC

Rodzaje usług biegłego rewidenta		Wyszczególnienie
Usługi atestacyjne	badanie sprawozdań finansowych	<ul style="list-style-type: none"> <li>– badanie sprawozdań finansowych</li> <li>– przegląd sprawozdań finansowych</li> </ul>
	inne usługi atestacyjne	<ul style="list-style-type: none"> <li>– zlecenia atestacyjne oparte na stwierdzeniach</li> <li>– zlecenia atestacyjne oparte na sprawozdawczości bezpośredniej</li> </ul>
Usługi nieatestacyjne	sporządzanie dokumentacji księgowej i sprawozdań finansowych	<ul style="list-style-type: none"> <li>– tworzenie lub zmiana zapisów w księgach rachunkowych</li> <li>– określenie klasyfikacji transakcji do odpowiednich kont</li> <li>– sporządzanie lub zmiana dokumentów źródłowych.</li> <li>– tworzenie danych</li> <li>– usługi płacowe w oparciu o dane przygotowane przez klienta</li> <li>– wprowadzanie do księgi głównej transakcji zadekretowanych przez klienta</li> <li>– sporządzanie sprawozdań finansowych na podstawie informacji zawartych w zestawieniu obrotów i sald</li> </ul>
	usługi związane z wyceną	<ul style="list-style-type: none"> <li>– wycena polegająca na przyjmowaniu pewnych założeń dotyczących przyszłych zdarzeń, zastosowaniu odpowiednich metod i technik oraz połączeniu obu czynności, w celu obliczenia określonej wartości lub zakresu wartości dotyczących składnika aktywów, zobowiązań lub całej firmy</li> </ul>
	usługi podatkowe	<ul style="list-style-type: none"> <li>– sporządzanie zeznań podatkowych</li> <li>– planowanie podatkowe i inne usługi doradcze z zakresu podatków</li> <li>– pomoc w rozstrzyganiu sporów podatkowych</li> </ul>
	usługi audytu wewnętrznego	<ul style="list-style-type: none"> <li>– monitorowanie kontroli wewnętrznej</li> <li>– sprawdzenie informacji finansowych i operacyjnych</li> <li>– specjalne badanie konkretnych pozycji, w tym szczegółowe testowanie transakcji, sald i procedur</li> <li>– kontrola gospodarności, wydajności i efektywności działalności operacyjnej, w tym czynności niezwiązanych z finansami jednostki</li> <li>– kontrola zgodności z prawem, regulacjami i innymi wymogami zewnętrznymi, a także z polityką i zarządzeniami kierownictwa oraz innymi wymogami wewnętrznymi</li> <li>– ustalanie zasad audytu wewnętrznego lub wskazywanie strategicznych kierunków czynności</li> <li>– audytu wewnętrznego</li> </ul>

Rodzaje usług biegłego rewidenta		Wyszczególnienie
		<ul style="list-style-type: none"> <li>– decydowanie, które zalecenia wynikające z przeprowadzonego audytu wewnętrznego powinny zostać wdrożone</li> <li>– przedstawienie w imieniu kierownictwa wyników audytu wewnętrznego osobom sprawującym nadzór</li> <li>– przejęcie odpowiedzialności za opracowanie, wdrożenie i stosowanie kontroli wewnętrznej</li> </ul>
	usługi informatyczne	<ul style="list-style-type: none"> <li>– projektowanie lub wdrażanie oprogramowania</li> <li>– projektowanie lub instalowanie sprzętu komputerowego</li> <li>– przeprowadzanie oceny i wydawanie rekomendacji dotyczących systemów, które zostały zaprojektowane, wdrożone lub są obsługiwane przez innego dostawcę lub klienta</li> </ul>
	ekspertyzy, opinie i inne usługi świadczony na potrzeby i w związku z postępowaniem sądowym (usługi pomocnicze w sprawach sądowych)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– usługi pomocnicze w sprawach sądowych</li> <li>– występowanie w charakterze biegłego sądowego</li> <li>– wyliczanie szacunkowych kwot szkód lub odszkodowań albo innych kwot, które w wyniku sprawy sądowej lub innego sporu prawnego, mogą stać się należnościami lub zobowiązaniami</li> <li>– pomoc przy zarządzaniu dokumentami oraz ich wyszukiwaniu</li> </ul>
	usługi prawne	<ul style="list-style-type: none"> <li>– usługi dotyczące działalności korporacyjnej i handlowej jednostki</li> <li>– prowadzenie spraw sądowych, doradztwo prawne i wsparcie w sprawie połączeń i przejęć, a także pomoc dla wewnętrznych działów prawnych klientów</li> <li>– usługi prawne służące wspieraniu klienta w przeprowadzeniu transakcji</li> </ul>
	usługi rekrutacyjne	<ul style="list-style-type: none"> <li>– sprawdzenie kwalifikacji zawodowych grupy kandydatów oraz doradzanie w zakresie ich przydatności na dane stanowisko</li> <li>– odbywanie rozmów kwalifikacyjnych z kandydatami na określone stanowisko</li> <li>– udzielanie porad na temat kompetencji kandydata ubiegającego się o stanowisko w dziale rachunkowości finansowej, administracji lub kontroli</li> </ul>
	usługi z zakresu finansów korporacyjnych	<ul style="list-style-type: none"> <li>– pomoc w projektowaniu strategii przedsiębiorstwa</li> <li>– doradztwo z zakresu transakcji kupna lub sprzedaży</li> <li>– wsparcie w przeprowadzeniu transakcji mających na celu uzyskanie finansowania</li> <li>– doradztwo z zakresu restrukturyzacji działalności przedsiębiorstwa</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Kodeks* (2011).

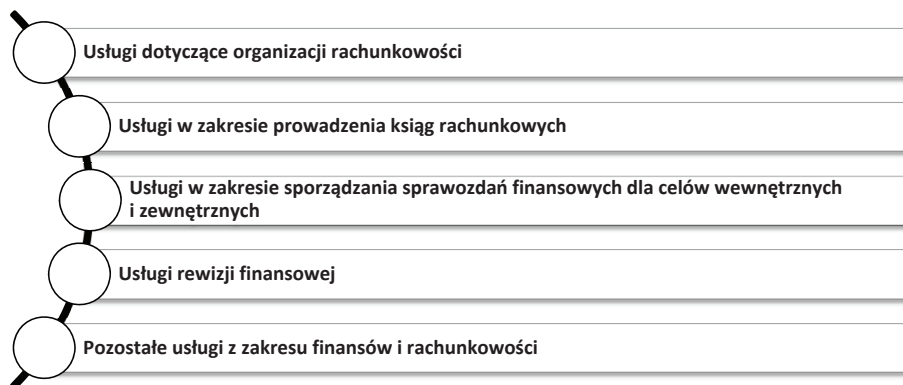
## ■■■ ZAKOŃCZENIE

Analizując przedstawione klasyfikacje usług wykonywanych przez biegłych rewidentów, należy stwierdzić, że we wszystkich podzielono usługi na dwie kategorie. Pierwsza z nich stanowi usługi atestacyjne, natomiast druga pozostałe usługi, które nie są usługami atestacyjnymi. Nie ma w tych klasyfikacjach podziału na rodzaje usług świadczonych na rzecz przedsiębiorstw. Taka klasyfi-

kacja usług biegłego rewidenta wydaje się szczególnie istotna w świetle zmian uchwalonej Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady Europy 2013/34/UE z 26.06.2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, która w istotny sposób będzie miała wpływ na rynek usług audytorskich w Polsce (Stachniak 2013). Aby poradzić sobie z trendem zmniejszania wymagań dotyczących ustawowej rewizji finansowej oraz utrzymania wysokiego statusu zawodu biegłego rewidenta dla rynku i interesu publicznego, konieczna jest odpowiednia prezentacja usług świadczonych przez biegłych rewidentów, ponadto w odpowiedzi na zapotrzebowanie rynku, należy opracować nową ofertę usług wykorzystujących mocne strony tego zawodu.

Przy klasyfikacji usług biegłego rewidenta należy zwrócić szczególną uwagę na podział uwzględniający zakres wykonywanych prac. Propozycję klasyfikacji tych usług przedstawia rysunek 1.

**Rysunek 1.** Klasyfikacja usług biegłego rewidenta



Źródło: opracowanie własne.

Przedstawiona na rysunku 1 kolejność nie jest przypadkowa. Taka klasyfikacja usług powinna zwrócić uwagę podmiotom, że współpraca z biegłym rewidentem może i powinna odbywać się na każdym etapie prowadzenia rachunkowości w przedsiębiorstwie.

Globalizacja rynku, ciągle rosnące ryzyko działalności gospodarczej oraz zmieniające się uregulowania krajowe i międzynarodowe wymuszają na biegłych rewidentach otwarcie się na nowe wyzwania. Takim wyzwaniem jest świadczenie innych usług na rzecz przedsiębiorców. Z analizowanych klasy-

fikacji usług wynika, że spektrum pozostałych usług świadczonych przez tę grupę zawodową jest bardzo szerokie. Znacznie szersze niż tych, które uznawane są jako podstawowy zakres działalności biegłych rewidentów, co daje duże możliwości wykorzystania ich wiedzy dla zwiększenia jakości sprawozdawczości finansowej i bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

#### ■■■ LITERATURA:

- Fedak Z. (2013), *Przegląd śródrocznych informacji finansowych przeprowadzany przez niezależnego biegłego rewidenta*, „Rachunkowość”, nr 2.
- Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC (2011), [http://www.kibr.webserwer.pl\\_docuchwalyuchwala\\_4249-60-2011\\_Kodeks\\_IFAC.pdf](http://www.kibr.webserwer.pl_docuchwalyuchwala_4249-60-2011_Kodeks_IFAC.pdf) (dostęp: 30.05.2013).
- Komunikat nr 20/2013 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 9 kwietnia 2013 r. w sprawie zaliczenia do czynności rewizji finansowej badania informacji finansowej pro forma, prognozy wyników oraz wyników szacunkowych (2013), [http://www.kibr.webserwer.pl/\\_doc/komunikaty/komunikat\\_2013\\_20.pdf](http://www.kibr.webserwer.pl/_doc/komunikaty/komunikat_2013_20.pdf) (dostęp: 24.04.2013)
- Międzynarodowe standardy rewizji finansowej i kontroli jakości* t. I (2009), IFAC, SKwP, Kibr, Warszawa.
- Paluchniak J. (2013), *Inne usługi biegłego rewidenta*, <http://abc.online.wolterskluwer.pl/WKPLOnline/index.rpc?#content.rpc--ASK--nro=151151228&wersja=0&fullTextQuery.query=Inne+us%25C5%2582ugi+bieg%25C5%2582ego+rewidenta&reqId=1369744127856413&class=CONTENT&loc=4&dataOceny=2013-05-28&tknDATA=3030%252C1369724255&full=1&hlid=5> (dostęp: 28.05.2013).
- Stachniak A. (2013), *Nowa dyrektywa UE o rachunkowości*, „Rachunkowość” nr 11.
- Stanowisko Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 26 stycznia 2010 r. w sprawie innych usług poświadczających, wchodzących w zakres czynności rewizji finansowej (2010), [http://www.kibr.webserwer.pl\\_docstanow\\_postanowisko\\_KRBR\\_usl\\_poswiadcz.pdf](http://www.kibr.webserwer.pl_docstanow_postanowisko_KRBR_usl_poswiadcz.pdf). (dostęp: 24.04.2013).
- 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. 2009 nr 77 poz. 649 z późn. zm.).