

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 550

Podmioty powiązane

WAŻNE ZMIANY

Cykle ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwa uwagę na **zmiany** w Krajowych Standardach Rewizji Finansowej.

Zmiany polegają na zaimplementowaniu jako standardów krajowych, szeregu międzynarodowych standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (tekst jednolity Dz. U. 2016, poz. 1000), biegły rewident świadcząc usługi rewizji finansowej jest zobowiązany między innymi przestrzegać standardów rewizji finansowej. Przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Dostosowując prawo krajowe do Dyrektywy Unii Europejskiej obligującej Kraje Członkowskie do implementacji międzynarodowych standardów rewizji finansowej, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr [2783/52/2015](#) z dnia 10 lutego 2015 r. wprowadziła **jako krajowe standardy rewizji finansowej**:

- Międzynarodowe Standardy Badania (MSB),
- Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP),
- Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji (MSUA),

wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants, IFAC).

1 kwietnia 2015 r. Komisja Nadzoru Audytowego **zatwierdziła** powyższą uchwałę.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 550

OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują najpóźniej do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się:

- 31 grudnia 2016 r. i później – jeśli podmiot uprawniony świadczy usługi jednostkom zainteresowania publicznego,
- 31 grudnia 2017 r. i później – jeśli podmiot uprawniony nie świadczy usług jednostkom zainteresowania publicznego.

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują również w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych, których wykonywanie zostało rozpoczęte dnia 1 stycznia 2017 r. i później.

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

- równoczesnego stosowania uchwały Nr [2784/52/2015](#) KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (tj. o [Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1](#) – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, MSKJ 1), oraz
- po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia wcześniejszego stosowania nowych standardów.

Warunkiem niezbędnym do stwierdzenia o stosowaniu Krajowych Standardów Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania jest wdrożenie i stosowanie [MSKJ 1](#).

CZEGO STANDARD DOTYCZY?

[KSRF 550](#) porusza kwestię **odpowiedzialności biegłego rewidenta** dotyczącej **podmiotów powiązanych i transakcji z tymi podmiotami**. Wskazuje się, że:

- szczegółowe wyjaśnienia dotyczące ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z podmiotami powiązаныmi i transakcji z tymi podmiotami zawierają:
 - a) [MSB 240](#) „*Odpowiedzialność biegłego rewidenta (...) dotycząca oszustw*” (porównaj [ALERT nr 5](#)),
 - b) [MSB 315](#) „*Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia*” (porównaj [ALERT nr 10](#)),
 - c) [MSB 330](#) „*Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka*” (porównaj [ALERT nr 12](#)).
- standard należy **odczytywać w kontekście** [MSB 200](#) „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]*” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 550

JAKIE
DEFINICJE
WPROWADZA
STANDARD?

- transakcja na warunkach rynkowych,
- podmiot powiązany.

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?

Uwaga!

Definicję podmiotu powiązanego oraz specyficzne wymogi dotyczące ujęcia księgowego i ujawniania informacji o powiązaniach, transakcjach oraz saldach, zawierają ramowe założenia sprawozdawczości finansowej obowiązujące badaną jednostkę (np. ustawa o rachunkowości, MSSF, inne).

Standard zwraca uwagę, że biegły rewident jest odpowiedzialny za przeprowadzenie procedur badania służących **rozpoznaniu, ocenie i reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia** wynikającego z niezdolności jednostki do odpowiedniego ujęcia księgowego lub ujawnienia powiązań, transakcji i sald zgodnie z wymogami ramowych założeń.

Zrozumienie powiązań i transakcji jednostki z podmiotami powiązanymi jest przydatne przy **ocenie występowania** jednego lub więcej **czynników ryzyka oszustwa**, zgodnie z wymogami [MSB 240](#) (porównaj [ALERT nr 5](#)), gdyż oszustwo może być łatwiej popełnione przy udziale podmiotów powiązanych.

Wskazuje się, że **celem biegłego rewidenta** jest:

- a) **zrozumienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi** (niezależnie od wymogów dotyczących podmiotów powiązanych określonych w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej) **wystarczające do tego**, aby:
 - **rozpoznać czynniki ryzyka oszustwa** wynikające z powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi oraz
 - **stwierdzić**, czy **sprawozdanie finansowe**, w zakresie tych powiązań i transakcji zapewnia rzetelną prezentację (w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub nie wprowadza w błąd (w przypadku ramowych założeń zgodności);
- b) **uzyskanie** wystarczających i odpowiednich **dowodów badania** wskazujących, czy **powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi zostały odpowiednio rozpoznane, ujęte i ujawnione** w sprawozdaniu finansowym.

W celu **rozpoznania ryzyka istotnego zniekształcenia**, w ramach procedur oceny ryzyka oraz powiązanych czynności, których przeprowadzenia wymagają postanowienia [MSB 315](#) (porównaj [ALERT nr 10](#)) i [MSB 240](#) (porównaj [ALERT nr 5](#)) biegły rewident projektuje i przeprowadza:

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 550

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?

- **dyskusje w gronie zespołu** wykonującego zlecenie badania dotyczące:
 - (•) rodzaju, zakresu powiązań i transakcji jednostki z podmiotami powiązanymi,
 - (•) wagi zachowania w trakcie badania zawodowego sceptycyzmu,
 - (•) okoliczności lub uwarunkowań jednostki, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi, nierozpoznanych lub nieujawnionych biegłemu rewidentowi, (•) zapisów lub dokumentów, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi,
 - (•) znaczenia, jakie kierownictwo i osoby sprawujące nadzór przykładają do rozpoznania, właściwego ujęcia i ujawnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi oraz ryzyka obejścia przez kierownictwo odnośnych kontroli.

Biegły rewident przekazuje informacje uzyskane na temat podmiotów powiązanych innym członkom zespołu.
- **kierowanie zapytań do kierownictwa jednostki** w zakresie (•) tożsamości podmiotów powiązanych z badaną jednostką, w tym zmian w porównaniu z poprzednim okresem, (•) rodzaju powiązań, oraz (•) informacji, czy jednostka zawarła podczas badanego okresu jakiegokolwiek transakcje z podmiotami powiązanymi, a jeśli tak, to jaki był ich charakter i cel.
- **kierowanie pytań do kierownictwa i innych osób z jednostki** i przeprowadzenie innych procedur w zakresie oceny ryzyka służącego zrozumieniu systemu kontroli (o ile istnieje) ustanowionego przez kierownictwo w celu (•) rozpoznania, ujęcia księgowego i ujawnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, (•) autoryzacji oraz zatwierdzenia istotnych transakcji i porozumień z podmiotami powiązanymi oraz (•) autoryzacji oraz zatwierdzenia istotnych transakcji i porozumień wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej.

Standard podkreśla, że biegły rewident powinien być wyczulony na **porozumienia lub inne informacje, mogące wskazywać na istnienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi**. Przedmiotem analizy biegłego rewidenta są (a) potwierdzenia bankowe i prawne, (b) protokoły ze zgromadzeń udziałowców i posiedzeń osób sprawujących nadzór oraz (c) wszelkie inne zapisy lub dokumenty, które biegły rewident uznaje za niezbędne w okolicznościach właściwych dla jednostki. Standard przedstawia również inne przykłady zapisów lub dokumentów, mogących być źródłem informacji o powiązaniach i transakcjach z podmiotami powiązanymi.

Wypełniając wymogi wskazane w [MSB 315](#) (porównaj [ALERT nr 10](#)), dotyczące rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident **identyfikuje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi oraz ustala czy jest ono znaczące**.

Standard wskazuje **wymagane procedury badania** stanowiące **reakcję biegłego**

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 550

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?

rewidenta na zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszące powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązаныmi **w poniższych okolicznościach:**

- a) rozpoznanie wcześniej nierozpoznanych lub nieujawnionych podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązаныmi,
- b) rozpoznanie znaczących transakcji z podmiotami powiązаныmi wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki

Standard wskazuje, że biegły rewident traktuje rozpoznane **znaczące transakcje z podmiotami powiązаныmi** wykraczające **poza zwykły tryb działalności gospodarczej** jednostki jako prowadzące do **znaczącego ryzyka**. Biegły rewident ocenia **gospodarcze uzasadnienie znaczących transakcji z podmiotami powiązаныmi wykraczających poza zwykły tryb działalności**.

Standard wymaga, aby **biegły rewident uzyskał** wystarczające i odpowiednie **dowody badania** dotyczące zamieszczonego przez kierownictwo w sprawozdaniu finansowym **stwierdzenia, że transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały przeprowadzone na warunkach rynkowych**. Przykładowe procedury mogą obejmować (a) porównanie warunków transakcji z podmiotem powiązаныm do warunków identycznych lub podobnych transakcji zawartych z jednym lub kilkoma podmiotami niepowiązаныmi, (b) zaangażowanie zewnętrznego eksperta w celu ustalenia wartości rynkowej i potwierdzenia zasad i warunków transakcji rynkowych, (c) porównanie warunków przeprowadzonej transakcji do warunków rynkowych dla zasadniczo podobnych transakcji na otwartym rynku.

Formułując opinię o sprawozdaniu finansowym zgodnie z [MSB 700](#), biegły rewident ocenia (•) czy rozpoznane powiązania i transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały odpowiednio zaksięgowane i ujawnione zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz (•) czy skutki powiązań i transakcji z podmiotami powiązаныmi uniemożliwiają rzetelną prezentację sprawozdania finansowego (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub sprawiają, że sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd (w myśl ramowych założeń zgodności).

Standard zawiera szczególne regulacje dotyczące jednostek sektora publicznego, oraz mniejszych jednostek, mając na uwadze specyfikę tych podmiotów.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 550

GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest na stronie internetowej KIBR pod adresem:

http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwały/KSRF/uchwała_2783-52-2015_KSRF_550.pdf

CO BYŁO POPRZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas uregulowana w paragrafie 52 [Krajowego Standardu Rewizji Finansowej nr 1](#).

KSRF nr 1 wskazywał, że biegły rewident zobowiązany jest zrozumieć powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi wystarczające do tego, aby rozpoznać czynniki ryzyka oszustwa. W ramach badania biegły rewident powinien uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania wskazujące, czy powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio rozpoznane, ujęte i ujawnione w sprawozdaniu finansowym zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami ustawy o rachunkowości i przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości. KSRF 1 wskazywał, jakie elementy biegły rewident powinien uwzględnić dla realizacji tego obowiązku. Przy dokonywaniu oceny kompletności i poprawności ujawnień w sprawozdaniu finansowym w zakresie informacji o istotnych transakcjach zawartych na warunkach innych niż rynkowe ze stronami powiązanymi, biegły rewident zgodnie z KSRF nr 1 zobowiązany był przeanalizować stwierdzenia przyjęte przez kierownictwo jednostki w tym zakresie.

Dotychczasowe regulacje zawarte w KSRF 1 były zdecydowanie bardziej ogólne niż zawarte w omawianym standardzie.

UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje wybrane aspekty nowych standardów. Alert nie może być traktowany jako substytut zapoznania się z mającymi zastosowanie standardami i regulacjami prawnymi wiążącymi biegłego rewidenta oraz podmiot uprawniony do badania.