

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 560

Późniejsze zdarzenia

WAŻNE ZMIANY

Cyklem ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwu 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 560

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 560](#) dotyczy **odpowiedzialności biegłego rewidenta** związanej z **późniejszymi zdarzeniami**, tj. zdarzeniami, które następują po dniu bilansowym (po dacie zakończenia najpóźniejszego okresu objętego sprawozdaniem finansowym).

Wskazuje się, że:

- zgodnie z [MSB 700](#) data sprawozdania biegłego rewidenta (wyrażenia opinii) informuje czytelnika, iż biegły rewident rozważył skutek zdarzeń i transakcji o których się dowiedział, a które nastąpiły przed tą datą;
- standard należy odczytywać w powiązaniu z [MSB 200](#) „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]*” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 560

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- data sprawozdania finansowego,
- data aprobaty sprawozdania finansowego,
- data sprawozdania biegłego rewidenta,
- data udostępnienia sprawozdania finansowego,
- późniejsze zdarzenia.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Uwaga!, na potrzeby MSB powyższe definicje oznaczają:

- **data sprawozdania finansowego** – data zakończenia najpóźniejszego okresu objętego sprawozdaniem finansowym;
- **data aprobaty sprawozdania finansowego** – data, pod którą osoby do tego uprawnione ustaliły, że wszystkie elementy sprawozdania finansowego (w tym informacje dodatkowe) zostały sporządzone, lub pod którą osoby te stwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe, zależnie od tego, która z tych dat jest wcześniejsza.

Na sprawozdanie finansowe mogą **wpływać** pewne **zdarzenia**, które następują **po dacie dnia bilansowego**. Zdarzenia te dzielą się na:

- a) zdarzenia dostarczające dowodów o warunkach, jakie istniały na dzień bilansowy (zdarzenia typu a)) oraz
- b) zdarzenia dostarczające dowodów o warunkach, jakie zaistniały po dniu bilansowym (zdarzenia typu b)).

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej obowiązujące badaną jednostkę wskazują sposób, w jaki skutki późniejszych zdarzeń należące zarówno do typu a) jak i typu b) powinny zostać odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.

Standard wskazuje, że **celami biegłego rewidenta** są:

- a) **uzyskanie** wystarczających i odpowiednich **dowodów badania**, że późniejsze zdarzenia, które wymagają **korekty sprawozdania finansowego** lub **ujawnienia** w tym sprawozdaniu, **zostały odpowiednio odzwierciedlone** oraz
- b) właściwa **reakcja na fakty**, o których biegły rewident dowiaduje się **po dacie sprawozdania biegłego rewidenta** (wyrażenia opinii), a które gdyby były mu znane na ten dzień, mogłyby sprawić, że wprowadziłyby zmiany do swojego sprawozdania.

Uwzględniając **ocenę ryzyka**, biegły rewident ustala **rodzaj i zakres czynności badania późniejszych zdarzeń**, które obejmują:

- a) poznanie wszelkich procedur ustanowionych przez kierownictwo dla zapewnienia, że późniejsze zdarzenia są rozpoznawane,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 560

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?

- b) skierowanie zapytań do kierownictwa oraz, o ile to zasadne, do osób sprawujących nadzór, czy zaszły jakiegokolwiek późniejsze zdarzenia mogące wpływać na sprawozdanie finansowe.

Biegły rewident może zapytać o obecny stan pozycji, które zostały zaksięgowane na podstawie preliminowanych lub wstępnych danych oraz zadać pytania dotyczące kwestii: (•) zaciągnięcia nowych zobowiązań, pożyczek lub udzielenia gwarancji, (•) sprzedaży lub nabycia istotnych składników aktywów lub istnienia takich zamiarów, (•) podwyższenia kapitału lub emisji instrumentów dłużnych, (•) zawarcia porozumienia w sprawie połączenia lub likwidacji lub istnienia takich planów, (•) utraty (np. w drodze wyłączenia) lub zniszczenia aktywów (np. w wyniku pożaru lub powodzi), (•) zmian pozycji warunkowych, (•) dokonania lub rozważenia możliwości dokonania nietypowych korekt księgowych, (•) zdarzeń mających znaczenie dla wyceny szacunków lub rezerw wykazanych w sprawozdaniu finansowym, (•) zdarzeń mających znaczenie dla możliwości odzyskania aktywów.

Biegły rewident może również uznać za konieczne i odpowiednie, aby (•) zapoznać się z ostatnimi dostępnymi budżetami, prognozami przepływów pieniężnych oraz innymi sprawozdaniami kierownictwa za okresy następujące po dacie sprawozdania finansowego, (•) skierować zapytania lub poszerzyć zakres wcześniejszych ustnych lub pisemnych zapytań kierowanych do doradców prawnych na temat sporów prawnych i roszczeń, (•) rozważyć, czy pisemne oświadczenia dotyczące określonych późniejszych zdarzeń mogą być niezbędne dla wsparcia innych dowodów badania, uzyskując dzięki temu wystarczające i odpowiednie dowody badania.

- c) zapoznanie się z protokołami, o ile istnieją, z posiedzeń właścicieli, kierownictwa i osób sprawujących nadzór, które miały miejsce po dniu bilansowym oraz skierowanie zapytań dotyczących zagadnień omawianych na posiedzeniach, z których protokoły nie są jeszcze dostępne,
- d) zapoznanie się z najbardziej aktualnymi późniejszymi śródrocznymi sprawozdaniami finansowymi jednostki (o ile takowe sporządzono.)

Biegły rewident uzyskuje od kierownictwa badanej jednostki (i jeżeli to zasadne, od osób sprawujących nadzór) **pisemne oświadczenie** (zgodnie z [MSB 580](#)), że wszystkie późniejsze zdarzenia zostały odpowiednio: skorygowane lub ujawnione, zgodnie z założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej, obowiązującymi badaną jednostkę.

Zgodnie z [MSB 210](#) (porównaj [ALERT nr 2](#)), **warunki umowy o badanie** obejmują zgodę kierownictwa na poinformowanie biegłego rewidenta o faktach, które mogą wpłynąć na sprawozdanie finansowe, a o których kierownictwo dowiedziało się w okresie między datą sprawozdania biegłego rewidenta (wyrażenia opinii) a datą udostępnienia sprawozdania finansowego.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 560

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Standard wskazuje, iż biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzania jakichkolwiek procedur badania sprawozdania finansowego po dacie sprawozdania biegłego rewidenta (wyrażenia opinii). Jednak w przypadku, gdy **po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego**, biegły rewident **dowiaduje się o faktach**, które gdyby były mu znane w dacie sprawozdania biegłego rewidenta mogłyby sprawić, że poprawiłby on to sprawozdanie, to wtedy:

- a) omawia sprawę z kierownictwem, a jeśli to zasadne, z osobami sprawującymi nadzór,
- b) ustala, czy sprawozdanie finansowe wymaga poprawienia, a jeśli tak,
- c) pyta kierownictwo, w jaki sposób zamierza odnieść się do tej sprawy w sprawozdaniu finansowym.

Analogiczną ścieżkę postępowania biegły rewident stosuje, jeżeli **po udostępnieniu sprawozdania finansowego biegły rewident poznaje fakty**, które - gdyby były mu znane w dacie sprawozdania biegłego rewidenta - mogłyby sprawić, że poprawiłby on to sprawozdanie.

Standard zawiera **wytyczne** dotyczące **działań** podejmowanych przez **biegłego rewidenta** w sytuacji, gdy sprawozdanie finansowe wymaga korekt na skutek zaistnienia późniejszych zdarzeń oraz działań mających zapobiec poleganiu na sprawozdaniu biegłego rewidenta, jeśli wymagane przez niego korekty nie zostały wprowadzone. Jeżeli biegły rewident jest przekonany, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nie podjęły niezbędnych działań mających zapobiec poleganiu na sprawozdaniu biegłego rewidenta, pomimo że wcześniej biegły rewident powiadomił o tym, że podejmie on działania mające temu zapobiec, sposób postępowania biegłego rewidenta zależy od jego praw i obowiązków wynikających z przepisów prawa. Biegły rewident może w takiej sytuacji uznać za odpowiednie skorzystanie z porady prawnej.

Standard podkreśla, że w przypadku, **gdy zbadane sprawozdanie finansowe jest włączane do innych dokumentów** powstałych **po udostępnieniu sprawozdania finansowego**, na biegłym rewidentcie mogą spoczywać dodatkowe obowiązki związane z późniejszymi zdarzeniami.

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

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 560

GDZIE MOŻNA ZNALEŻĆ 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_560.pdf

CO BYŁO POPRZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas uregulowana w paragrafie 48 [Krajowego Standardu Rewizji Finansowej nr 1](#).

Biegły rewident przed sporządzeniem raportu i opinii zobowiązany był upewnić się, że w badanym sprawozdaniu finansowym uwzględniono skutki wszystkich istotnych zdarzeń, jakie nastąpiły w okresie między datą, na którą jednostka sporządziła sprawozdanie finansowe (dzień bilansowy) a dniem zakończenia badania, tj. dniem wyrażenia opinii. Standard rozróżniał zdarzenia: (a) dostarczające nowych informacji o stanie istniejącym w dniu bilansowym (typ a), oraz wskazujące na zmiany, jakie nastąpiły po dniu bilansowym (typ b). Biegły rewident zobowiązany był uzyskać stosowne dowody badania potwierdzające, że wszystkie istotne zdarzenia, jakie nastąpiły po dniu bilansowym zostały rozpoznane, a ich skutki ujęto w sprawozdaniu finansowym (typ a), lub ujawnione w dodatkowych informacjach i objaśnieniach (typ b).

Dotychczasowe regulacje zawarte w KSRF 1 były zasadniczo zbieżne z regulacjami opisanymi w omawianym standardzie, jednakże miały bardziej ogólny charakter.

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.