

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 800

Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia - uwagi szczególne

WAŻNE ZMIANY

Cyklem 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. z 2016 r. 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 800

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 z grupy od 100 do 700 mają zastosowanie przy badaniu sprawozdań finansowych.

[KSRF 800](#) dotyczy zastosowania tych standardów przy badaniu **kompletnych sprawozdań finansowych** sporządzonych zgodnie z **ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia**. Szczególne uwagi dotyczące badania **pojedynczego sprawozdania finansowego lub specyficznego elementu, konta lub pozycji** sprawozdania finansowego zawiera [MSB 805](#).

Wskazuje się, że standard ten należy **odczytywać w kontekście** [MSB 200](#) „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 800

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia,
- ramowe założenia specjalnego przeznaczenia.

Wskazano, że standard nie uchyla wymogów innych standardów ani nie omawia wszystkich szczególnych aspektów, które mogą mieć znaczenie w okolicznościach zlecenia badania.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Standard wskazuje **przykłady ramowych założeń specjalnego przeznaczenia, tj.:**

- podatkowe zasady sporządzania sprawozdań finansowych dołączonych do deklaracji podatkowych jednostki,
- zasady rachunkowości oparte na wpływach i wydatkach środków pieniężnych (metoda kasowa) przyjęte do sporządzania rachunku przepływów pieniężnych, który jednostka sporządza na wniosek kredytodawców,
- zasady sprawozdawczości finansowej określone przez regulatora mające na celu sprostanie wymogom tego regulatora lub
- zasady sprawozdawczości finansowej zawarte w umowie takiej, jak umowa dotycząca obligacji, kredytu lub grantu.

Ramowe założenia specjalnego przeznaczenia mogą być również ustanowione przez: (•) uprawnioną lub uznaną organizację ustanawiającą standardy, (•) prawo lub regulacje albo (•) umowę.

MSB 210 (porównaj [ALERT nr 2](#)) wymaga od biegłego rewidenta ustalenia, czy można zaakceptować ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. W związku z tym biegły rewident poznaje **(a) cel**, w jakim sporządzono sprawozdania finansowe, **(b) zamierzonych użytkowników** oraz **(c) działania podjęte przez kierownictwo** celem ustalenia, czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są możliwe do zaakceptowania w danych okolicznościach. W przypadku sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia, **kluczowe dla ustalenia akceptowalności ramowych założeń są potrzeby informacyjne zamierzonych użytkowników**. Standard podaje kryteria stosowane przy tej ocenie.

MSB 200 (porównaj [ALERT nr 1](#)) wymaga od biegłego rewidenta **przestrzegania wszystkich MSB odpowiednich dla danego badania**.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 800

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Standard zwraca uwagę, że zastosowanie niektórych wymogów standardu przy badaniu sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia może wymagać przeprowadzenia specyficznych rozważań przez biegłego rewidenta (przykładowo w [MSB 320](#) (porównaj [ALERT nr 11](#)) osądy dotyczące spraw mających znaczenie dla użytkowników sprawozdań finansowych opierają się na rozważeniu wspólnych potrzeb w zakresie informacji finansowych użytkowników traktowanych jako grupa. W przypadku badania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia osądy te opierają się na rozważeniu potrzeb w zakresie informacji finansowych zamierzonych użytkowników).

Standard wymaga od biegłego rewidenta, aby przestrzegał odpowiednich **wymogów etycznych**, w tym dotyczących **niezależności**.

[MSB 315](#) (porównaj [ALERT nr 10](#)) wymaga od biegłego rewidenta poznania wyboru i zastosowania przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości. W przypadku sprawozdań finansowych sporządzonych **na mocy umowy biegły rewident poznaje wszelkie znaczące interpretacje tej umowy poczynione przez kierownictwo** w związku ze sporządzaniem tych sprawozdań finansowych.

Standard zwraca uwagę, że w przypadku sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia takich, jak te sporządzone zgodnie z wymogami umowy, kierownictwo może ustalić z zamierzonymi użytkownikami próg, poniżej którego zniekształcenia rozpoznane w trakcie badania nie będą korygowane lub w inny sposób zmieniane (nie zwalnia to biegłego rewidenta z wymogu ustalenia istotności zgodnie z [MSB 320](#) (porównaj [ALERT nr 11](#)) na potrzeby planowania i przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia).

Standard wskazuje, że [MSB 260](#) (porównaj [ALERT nr 7](#)) dotyczący komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór może nie mieć zastosowania do badania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia, chyba że biegły rewident jest także odpowiedzialny za sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia lub, np. ustalił z osobami sprawującymi nadzór, że będzie im komunikował kwestie rozpoznane w trakcie badania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia.

Formułując opinię i sporządzając sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia **biegły rewident stosuje wymogi zawarte w [MSB 700](#)**. W przypadku **sprawozdań finansowych** sporządzonych **na mocy umowy**, biegły rewident ocenia, czy sprawozdania finansowe odpowiednio opisują wszelkie znaczące interpretacje tej umowy. [MSB 700](#) dotyczy **formy i treści** sprawozdania biegłego rewidenta. Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia dodatkowo opisuje **cel**, dla którego sprawozdania finansowe są sporządzane, jak też, jeśli jest to niezbędne, **zamierzonych użytkowników** lub też nawiązuje do informacji objaśniającej w sprawozdaniach finansowych specjalnego przeznaczenia, która zawiera te dane oraz (jeżeli kierownictwo ma możliwość wyboru ramowych założeń sprawozdawczości finansowej), w wyjaśnieniu odpowiedzialności kierownictwa nawiązuje się również do

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 800

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

odpowiedzialności kierownictwa za ustalenie, czy mające **zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej** są w danych okolicznościach odpowiednie.

Zgodnie z wymogami standardu, sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera pod odpowiednim nagłówkiem **paragraf objaśniający**, w którym zwraca się uwagę użytkowników, że sprawozdania finansowe zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia i dlatego sprawozdania finansowe mogą nie być odpowiednie do wykorzystania ich w innym celu. Poza zwróceniem uwagi,

o której mowa powyżej, biegły rewident może uznać za odpowiednie, aby zaznaczyć, iż sprawozdanie biegłego rewidenta jest przeznaczone wyłącznie dla określonych użytkowników (cel ten może być osiągnięty na drodze zakazu rozpowszechniania lub wykorzystywania sprawozdania biegłego rewidenta).

Załącznik do standardu zawiera przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 800

GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

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

http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_800.pdf

CO BYŁO POPZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas objęta regulacjami Krajowego Standardu Rewizji Finansowej nr 3.

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.