

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 501

Dowody badania – rozważania szczególne
dotyczące wybranych zagadnień

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 (Dz. U. 2015, poz. 649), 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 501

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?

[MSB 501](#) przedstawia szczególne **rozważania biegłego rewidenta** dotyczące **uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów badania** w odniesieniu do niektórych zagadnień dotyczących **zapasów, sporów prawnych i roszczeń** wobec jednostki oraz **informacji o segmentach**.

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

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 501

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

Standard nie definiuje nowych pojęć.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Standard wskazuje, że **biegły rewident zobowiązany jest do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących:**

- istnienia i stanu zapasów,
- kompletności ujęcia sporów prawnych i roszczeń wobec jednostki oraz
- prezentacji i ujawniania informacji o segmentach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Zapasy

Standard wskazuje, że jeżeli **zapasy stanowią istotną pozycję** sprawozdań finansowych, biegły rewident **uzyskuje** wystarczające i odpowiednie **dowody** dotyczące **ich istnienia i stanu** przez:

- a) **obecność podczas spisu z natury** (chyba że jest to niewykonalne), **w celu:**
 - oceny instrukcji i procedur dotyczących ewidencji i kontroli wyników spisu z natury określonych przez kierownictwo,
 - obserwacji przestrzegania procedur liczenia zapasów określonych przez kierownictwo,
 - inspekcji zapasów,
 - kontrolnego przeliczenia wybranych pozycji.
- b) przeprowadzenie **procedur badania** w odniesieniu do **ostatecznego wykazu zapasów** w celu ustalenia, **czy odzwierciedla on dokładnie rzeczywiste wyniki spisu z natury**.

Procedury wynikające z **obecności podczas spisu z natury** mogą służyć jako testy kontroli lub procedury wiarygodności w zależności od:

- oceny ryzyka,
- planowanej strategii badania oraz
- przeprowadzonych specyficznych czynności.

Ocena określonych przez kierownictwo **instrukcji i procedur**, obejmujących **ewidencję i kontrolę spisu z natury**, dotyczy m.in. poniższych zagadnień:

- czy stosowane są odpowiednie czynności kontrolne (np. zbierania wypełnionych arkuszy spisowych, ewidencjonowania niewykorzystanych arkuszy oraz procedur liczenia i kontrolnego przeliczania zapasów)?

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 501

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?

- czy jednostka posiada regulacje zapewniające dokładność określania stanu zaawansowania produkcji w toku, wyodrębnianie pozycji zalegających, przestarzałych lub zniszczonych oraz zapasów będących własnością stron trzecich?
- czy jednostka posiada procedury szacowania ilości zapasów, tam gdzie ma to zastosowanie (np. przy szacowaniu ilości węgla składowanego w hałdach)?,
- czy jednostka zapewnia kontrolę przemieszczania zapasów pomiędzy poszczególnymi lokalizacjami oraz rozchodu i przychodu zapasów następujących przed i po terminie ustalania ich stanu.

Standard podkreśla, że **jeżeli spis z natury jest przeprowadzany w innym terminie aniżeli ostatni dzień roku obrotowego**, biegły rewident, oprócz zastosowania procedur opisanych powyżej, przeprowadza procedury badania niezbędne do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających stwierdzić, czy zmiany stanu zapasów, które nastąpiły od daty spisu do ostatniego dnia okresu zostały właściwie ujęte.

Zgodnie z uregulowaniami standardu, jeżeli ze względu na **nieprzewidziane okoliczności biegły rewident nie może być obecny podczas spisu z natury zapasów**, to:

- przeprowadza on lub obserwuje spis dokonany w innym terminie oraz
- stosuje procedury badania w odniesieniu do transakcji, które nastąpiły między datami spisów.

Jeżeli **obecność podczas spisu z natury zapasów jest w praktyce niewykonalna**, biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów.

Standard jednoznacznie wskazuje, że **niewykonalność** może przykładowo wynikać z rodzaju i lokalizacji zapasów (znajdują się one w miejscu stwarzającym zagrożenie bezpieczeństwa biegłego rewidenta). Standard jednocześnie zaznacza, że **ogólne niedogodności biegłego rewidenta nie są wystarczającym uzasadnieniem dla decyzji, iż jego obecność podczas spisu jest niewykonalna**. Zgodnie z wyjaśnieniami przedstawionymi w [MSB 200](#) (porównaj [ALERT nr 1](#)), ani uciążliwość, ani czas, ani poniesione koszty nie są ważnym uzasadnieniem zaniechania przez biegłego rewidenta procedury badania, której nie da się zastąpić inną procedurą, ani zadowolenia się dowodem badania, który ma mało przekonujący charakter. W niektórych przypadkach, kiedy obecność podczas spisu jest niewykonalna, alternatywne procedury badania, mogą dostarczyć wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów. Jednakże, w innych przypadkach, uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania może być niemożliwe – wówczas biegły rewident **modyfikuje opinię** biegłego rewidenta zgodnie z [MSB 705](#).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 501

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Jeżeli **zapasy powierzone opiece i kontroli strony trzeciej** stanowią **istotną pozycję sprawozdań finansowych**, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów przeprowadzając jedną lub obydwie poniższe czynności:

- uzyskuje bezpośrednio od strony trzeciej potwierdzenie ilości i stanu zapasów należących do jednostki, a powierzonych stronie trzeciej,
- przeprowadza inspekcję lub inne procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach.

Spory prawne i roszczenia

Biegły rewident **projektuje i przeprowadza procedury badania** pozwalające na stwierdzenie, **czy występują spory prawne lub roszczenia wobec jednostki**, które mogą doprowadzić do wystąpienia istotnego zniekształcenia. Do procedur takich zalicza się:

- a) skierowanie zapytań do kierownictwa oraz, o ile ma to zastosowanie, do innych osób z jednostki, w tym do wewnętrznego działu prawnego,
- b) przegląd protokołów z posiedzeń osób sprawujących nadzór oraz korrespondencji z zewnętrznymi doradcami prawnymi jednostki oraz
- c) sprawdzenie kont, na których ujmowane są koszty usług prawnych (lub dodatkowo dokumentów źródłowych – np. faktur za usługi prawne).

Jeżeli biegły rewident **oceni ryzyko istotnego zniekształcenia** związane z **rozpoznanym sporem prawnym lub roszczeniem** bądź też jeżeli procedury badania wskazują na **możliwość istnienia innego istotnego sporu prawnego** lub roszczenia, biegły rewident, oprócz przeprowadzenia procedur wymaganych przez inne standardy, dąży do bezpośredniego skontaktowania się z zewnętrznymi doradcami prawnymi jednostki (za pomocą pisma z zapytaniem sporządzonego przez kierownictwo, a wysłanego przez biegłego rewidenta, w którym zawarta jest prośba o bezpośredni kontakt z biegłym rewidentem).

Zapytanie do zewnętrznych doradców może mieć formę:

- a) *zapytania o charakterze ogólnym* – jest to pismo do zewnętrznego doradcy prawnego jednostki z prośbą o poinformowanie biegłego rewidenta o **wszelkich znanych** temu doradcy sporach prawnych, roszczeniach oraz o przedstawienie oceny rozstrzygnięcia tych sporów prawnych i roszczeń wraz z szacunkiem ich konsekwencji finansowych, w tym kosztów),
- b) *zapytania szczegółowego* – jest to pismo zawierające:
 - wykaz sporów i roszczeń,
 - dokonaną przez kierownictwo ocenę rozstrzygnięcia każdego rozpoznanego sporu lub roszczenia (o ile jest ona dostępna) oraz szacunek konsekwencji finansowych, w tym odnośnych kosztów oraz

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 501

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

- prośbę, by zewnętrzny doradca prawny jednostki potwierdził racjonalność oceny kierownictwa i udostępnił biegłemu rewidentowi dalsze informacje, jeżeli uzna przedstawiony wykaz za niepełny lub błędny.

Standard zaznacza, że **jeżeli prawo lub właściwy prawny organ zawodowy nie zezwala na bezpośredni kontakt doradców zewnętrznych jednostki z biegłym rewidentem**, biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania.

Jeżeli:

- **kierownictwo nie wyraża zgody** na kontakt lub spotkanie biegłego rewidenta z zewnętrznymi doradcami prawnymi jednostki lub ci ostatni **odmawiają udzielenia właściwej odpowiedzi** na pismo z zapytaniem lub **nie wolno im udzielić odpowiedzi** oraz
- biegły rewident **nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania** poprzez zastosowanie alternatywnych procedur badania,

biegły rewident **modyfikuje opinię** zgodnie z [MSB 705](#).

Jeżeli informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania zostały przygotowane z udziałem eksperta powołanego przez kierownictwo, biegły rewident, uwzględniając znaczenie pracy eksperta dla swoich celów i w zakresie, w jakim jest to konieczne:

- ocenia kompetencje zawodowe, umiejętności i obiektywizm tego eksperta,
- zapoznaje się z ustaleniami pracy eksperta,
- ocenia, czy ustalenia eksperta są odpowiednim dowodem badania dotyczącym odnośnego stwierdzenia.

Informacje o segmentach

Biegły rewident **uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania** dotyczące **prezentacji i ujawniania informacji o segmentach** zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej poprzez:

- a) poznanie metod przyjętych przez kierownictwo przy przygotowywaniu informacji o segmentach oraz
- b) ocenę, czy takie metody mogą doprowadzić do ujawnienia informacji o segmentach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- c) testowanie zastosowania tych metod, o ile jest to odpowiednie oraz
- d) przeprowadzenie procedur analitycznych lub innych procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 501

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_501.pdf

CO BYŁO POPRZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas uregulowana przez [Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1](#), w szczególności w:

- a) podrozdziale Udział w inwentaryzacji znaczących składników aktywów (par. 42-43),
- b) podrozdziale Badanie zobowiązań warunkowych i roszczeń (par. 44 pkt b)

W porównaniu do KSRF 1, regulacje MSB 501 są zdecydowanie bardziej szczegółowe, w dotychczasowych regulacjach nie było ponadto poruszone zagadnienie badania informacji o segmentach działalności.

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.