

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 510

Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe

### 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 510

### 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?

[KSFR 510](#) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta w odniesieniu do **stanów początkowych** przy **zleceniu badania po raz pierwszy**. W Standardzie wskazano, że:

- jeżeli sprawozdania finansowe zawierają porównawcze informacje finansowe, zastosowanie mają także wymogi i wytyczne zawarte w [MSB 710](#),
- dodatkowe wymogi i wytyczne dotyczące działań przed rozpoczęciem badania po raz pierwszy (tj. z zakresu planowania badania) zawiera [MSB 300](#) (porównaj [ALERT nr 9](#)),
- standard należy odczytywać w kontekście [MSB 200](#) „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 510

### JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- zlecenie badania po raz pierwszy,
- stany początkowe,
- poprzedni biegły rewident.

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Stany początkowe obejmują nie tylko kwoty wynikające ze sprawozdań finansowych, ale również sprawy wymagające ujawnienia, które istniały na początku okresu (np. zdarzenia warunkowe i nieujęte zobowiązania).

Zgodnie z wymogami standardu, przy **wykonywaniu zlecenia po raz pierwszy** biegły rewident **gromadzi wystarczające i odpowiednie dowody** badania dotyczące tego, czy:

- stany początkowe zawierają zniekształcenia istotnie wpływające na sprawozdanie finansowe za bieżący okres oraz,
- prawidłowe zasady (polityka) rachunkowości zastosowane do stanów początkowych zostały stosowane w sposób ciągły w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego za bieżący okres lub czy zmiany, których w nich dokonano, zostały prawidłowo rozliczone i odpowiednio zaprezentowane, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Standard podkreśla, że wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tego, czy stany początkowe zawierają zniekształcenia, wywierające istotny wpływ na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, mogą być pozyskane poprzez:

- ustalenie czy stany końcowe z poprzedniego okresu zostały prawidłowo przeniesione do ksiąg rachunkowych bieżącego okresu lub w razie konieczności, czy zostały przekształcone;
- ustalenie czy stany początkowe odzwierciedlają zastosowanie prawidłowych zasad (polityki) rachunkowości oraz
- przeprowadzenie jednego lub kilku działań spośród poniższych:
  - a) przegląd dokumentów roboczych poprzedniego biegłego rewidenta, jeśli sprawozdanie finansowe za poprzedni rok było zbadane (o tym, czy taki przegląd dokumentów będzie wystarczający decydują kompetencje i niezależność poprzedniego biegłego rewidenta). Wytyczne dotyczące komunikowania się z poprzednim biegłym rewidentem zawiera m.in. [MSB 300](#) (porównaj [ALERT nr 9](#)),

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 510

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

- b) ocena czy procedury badania przeprowadzane w bieżącym okresie dostarczają dowodów mających znaczenie dla stanów początkowych,
- c) przeprowadzenie specyficznych procedur badania prowadzących do uzyskania dowodów dotyczących stanów początkowych.

Charakter i zakres procedur badania stanów początkowych zależy od:

- stosowanych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości,
- charakterystyki sald kont, grup transakcji, ujawnień oraz ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego za bieżący okres,
- znaczenia stanów początkowych dla sprawozdania finansowego za bieżący okres,
- faktu, czy sprawozdanie finansowe za poprzedni okres było badane, a jeśli tak, czy opinia poprzedniego biegłego rewidenta została zmodyfikowana.

Przykładowo **niektóre dowody badania stanów początkowych:**

- aktywów obrotowych i zobowiązań krótkoterminowych mogą być uzyskane poprzez procedury badania bieżącego okresu – wpływ (spłata) stanów początkowych należności (zobowiązań) w trakcie bieżącego okresu dostarcza niektórych dowodów badania potwierdzających ich istnienie, prawa i obowiązki, kompletność i wycenę na początek okresu. W niektórych jednak przypadkach – jak zapasy – procedury badania bieżącego okresu dotyczące stanów końcowych dostarczają niewielkiej liczby dowodów badania zapasów będących w posiadaniu na początek bieżącego okresu – w takich przypadkach konieczne będzie wykonanie dodatkowych procedur,
- środków trwałych, inwestycji i zobowiązań długoterminowych mogą być uzyskane poprzez sprawdzenie w księgach rachunkowych zapisów dotyczących tych pozycji i innych informacji (np. w przypadku długoterminowych zobowiązań i inwestycji – biegły rewident może uzyskać potwierdzenia od stron trzecich). W innych przypadkach może być niezbędne wykonanie dodatkowych procedur badania.

Uzyskanie **dowodów badania** świadczących o tym, że **stany początkowe zawierają zniekształcenia, które mogą istotnie wpływać na sprawozdanie finansowe za bieżący okres**, powoduje konieczność przeprowadzenia dodatkowych procedur badania w celu ustalenia wpływu tych zniekształceń na sprawozdanie za okres bieżący. Dodatkowo biegły rewident powiadamia odpowiedni szczebel kierownictwa oraz osoby sprawujące nadzór zgodnie z [MSB 450](#) (porównaj [ALERT nr 14](#)).

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 510

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres było badane, a opinia z tego badania została zmodyfikowana, obecny biegły rewident ocenia skutek sprawy będącej podstawą modyfikacji przy ocenie ryzyka istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego za bieżący okres zgodnie z [MSB 315](#) (porównaj [ALERT nr 10](#)). Jeśli modyfikacja opinii z badania za poprzedni okres jest nadal aktualna i istotna dla sprawozdania finansowego za bieżący okres, biegły rewident **modyfikuje opinię o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres** zgodnie z [MSB 705](#) oraz [MSB 710](#).

**Brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanów początkowych**, zgodnie z [MSB 705](#), skutkuje wyrażeniem przez biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem lub odstąpieniem od wyrażenia opinii.

Jeżeli **stany początkowe zawierają istotne zniekształcenie**, które w znaczący sposób **wpływa na sprawozdanie finansowe** za bieżący okres, a wpływ tego zniekształcenia nie jest prawidłowo rozliczony lub nie jest odpowiednio zaprezentowany lub ujawniony, biegły rewident zgodnie z [MSB 705](#), wyraża odpowiednio do okoliczności: opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną.

Opinia z zastrzeżeniem lub opinia negatywna są zgodnie z [MSB 705](#) wyrażane również w sytuacji, gdy:

- zasady (polityka) rachunkowości **nie były w bieżącym okresie stosowane do stanów początkowych w sposób spójny**, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub
- **zmiany zasad (polityki) rachunkowości nie zostały prawidłowo rozliczone** lub nie były odpowiednio **zaprezentowane lub ujawnione** zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

W materiałach objaśniających do standardu przytoczono także szczególne regulacje dotyczące jednostek sektora publicznego, gdzie mogą istnieć prawne lub regulacyjne ograniczenia odnoszące się do informacji, które obecny biegły rewident może uzyskać od poprzedniego biegłego rewidenta.

*Załącznik do standardu zawiera przykłady sprawozdań biegłego rewidenta zawierających opinie zmodyfikowane związane ze stanem początkowym.*

### Krajowy Standard Rewizji Finansowej 510

#### 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\\_510.pdf](http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_510.pdf)

#### CO BYŁO POPRZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była uregulowana głównie w paragrafach 41 i 47 [Krajowego Standardu Rewizji Finansowej nr 1](#).

Dotychczasowe regulacje były zasadniczo zbieżne z zasadami wskazanymi w MSB 510, jednakże nie były tak szerokie jak 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.