

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 210

Uzgadnianie warunków zlecenia badania

WAŻNE ZMIANY

Cykiem 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 jedn. Dz. U. z 2015 roku poz. 1011 ze zm.), 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 (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 210

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.** – jeśli usługi świadczone są jednostkom zainteresowania publicznego;
- **31 grudnia 2017 r.** – w odniesieniu **do wszystkich** innych podmiotów objętych obowiązkiem badania sprawozdań finansowych.

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, oraz
- po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia wcześniejszego stosowania nowych standardów.

CZEGO STANDARD DOTYCZY?

KSRF 210 dotyczy:

- odpowiedzialności biegłego rewidenta za uzgodnienie warunków zlecenia badania z kierownictwem (i – jeśli zasadne – osobami odpowiedzialnymi za nadzór), czyli **umowy o badanie**.

Wskazuje się, że:

- standard ten należy **odczytywać w kontekście MSB 200** „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*” (porównaj ALERT nr 1: http://www.kibr.webserwer.pl/doc/pliki/alert/KIBR-alert_nr_1.pdf);
- muszą istnieć określone wstępne warunki badania, za które odpowiada kierownictwo (i – jeśli zasadne – osobami odpowiedzialnymi za nadzór).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 210

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- wstępne warunki badania.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

- biegły rewident podejmuje się realizacji zlecenia atestacyjnego (w tym zlecenia badania) jeśli spełnia on wymogi etyczne (niezależność, posiadanie kompetencji zawodowych), a zlecenie posiada cechy określone w Międzynarodowych Ramowych Założeniach Usług Atestacyjnych. KSRF 210 traktuje o sprawach, które są pod kontrolą jednostki i które powinny być przedmiotem uzgodnień między jej kierownictwem a biegłym rewidentem;
- biegły rewident przyjmuje zlecenie badania (lub je kontynuuje) tylko wówczas, jeśli zasady, w oparciu o które zlecenie będzie wykonane zostaną uzgodnione, co następuje poprzez: (1) ustalenie, czy istnieją wstępne warunki badania oraz (2) potwierdzenie, że istnieje wzajemne zrozumienie co do warunków zlecenia badania między biegłym a kierownictwem;
- standard koncentruje się na takich aspektach jak: (1) konieczność ustalenia jakie są ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mające być podstawą sporządzenia sprawozdania finansowego podlegającego badaniu i czy są one akceptowalne, (2) wskazaniu i zaakceptowaniu określonej odpowiedzialności kierownictwa, (3) uzgodnienie warunków zlecenia badania - np. w formie umowy lub innego pisemnego porozumienia;
- przyjmuje się, że bez możliwych do zaakceptowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej kierownictwo nie dysponuje odpowiednią podstawą sporządzania sprawozdań finansowych, a biegły rewident właściwymi kryteriami do ich badania sprawozdań finansowych. Dlatego biegły rewident musi je ustalić i ocenić ich akceptowalność (rozważyć dopasowanie do charakteru jednostki, celów sporządzenia sprawozdań finansowych, charakteru sprawozdań finansowych, oparcia w regulacjach prawnych itp.);
- analiza akceptowalności ramowych zasad ma szczególnie znaczenie jeśli jednostka swobodnie decyduje jakie zasady stosuje;
- upraszczając - domyślnie przyjmuje się jako akceptowalne, jeśli zasady ramowe stosowane do sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia to np. standardy sprawozdawczości finansowej ustanawiane przez organizacje, które są upoważnione lub uznane, by je ogłaszać (np. MSSF wydane przez IASB) lub np. obowiązujące w danym systemie prawnym (państwie) prawo lub regulacje (przykładowo w Polsce – ustawa o rachunkowości);

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 210

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

- badanie zgodne z MSB jest przeprowadzane przy założeniu, że kierownictwo potwierdziło i rozumie, że spoczywa na nim określona odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe. Koncepcja niezależnego biegłego rewidenta: (1) wymaga, aby biegły nie przejmował odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego ani za powiązaną z tym kontrolę wewnętrzną w jednostce (2) zakłada, że kierownictwo jednostki dostarczy (lub/i sporządzi) wszelkie informacje niezbędne biegłemu do przeprowadzenia badania;
- w celu uniknięcia nieporozumień biegły rewident musi uzyskać przed podjęciem zlecenia zapewnienie od kierownictwa, że potwierdza ono i rozumie swoją odpowiedzialność za: (1) sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (i jeśli ma zastosowanie: rzetelną prezentację), (2) taką kontrolę wewnętrzną, która umożliwi sporządzenie sprawozdań finansowych wolnych od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem, (3) zapewnienie biegłemu rewidentowi dostępu do informacji, zapisów, dokumentów, kontaktu z osobami wewnątrz jednostki itp., które pozwolą biegłemu na zebranie dowodów badania (w tym wszystkich, które uzna za ważne na potrzeby badania biegły rewident, i o które kierownictwo poprosi). MSB 580 będzie wymagać, aby biegły rewident na koniec badania uzyskał od kierownictwa pisemne oświadczenie, że wywiązało się ono ze swojej odpowiedzialności w powyższym zakresie;
- standard podkreśla, że to do obowiązków kierownictwa jednostki należy określenie oraz stworzenie mechanizmów kontroli wewnętrznej nad procesem sprawozdawczości finansowej. Niezależne badanie przeprowadzone zgodnie z MSB nie stanowi substytutu kontroli wewnętrznej. Dlatego od biegłego rewidenta wymaga się, żeby pozyskał oświadczenie od kierownictwa, że potwierdza i rozumie ono swoją odpowiedzialność za kontrolę wewnętrzną;
- biegły rewident uzgadnia warunki zlecenia badania z kierownictwem w formie umowy (lub innej formie pisemnego porozumienia) chyba, że prawo lub regulacje odpowiednio szczegółowo określają warunki zlecenia badania i odpowiedzialność kierownictwa;
- umowa obejmuje przynajmniej: (a) cel i zakres badania sprawozdań finansowych, (b) odpowiedzialność biegłego rewidenta, (c) odpowiedzialność kierownictwa, (d) wskazanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej stosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz (e) wzmiankę o oczekiwanej formie i treści wszelkich sprawozdań, które zostaną wydane przez biegłego rewidenta oraz stwierdzenie, że mogą wystąpić okoliczności sprawiające, że sprawozdanie będzie się różnić od oczekiwanej formy i treści. Załącznikiem do standardu jest między innymi przykładowa umowa zlecenia badania;

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 210

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

- jeśli kierownictwo nakłada ograniczenia na zakres badania w sposób, który zdaniem biegłego rewidenta doprowadzi do odstąpienia od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych – biegły nie przyjmuje takiego zlecenia badania (wyjątek: prawo lub regulacje wymagają od biegłego badania mimo ograniczenia);
- podejmując się kolejnego badania, biegły rewident rozważa, czy warunki zlecenia badania wymagają zmiany, jak również, czy istnieje potrzeba przypomnienia jednostce o dotychczasowych warunkach zlecenia badania.

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_210.pdf

CO BYŁO POPZEDNIO?

Zakres tematyczny standardu KSRF 210 miał odpowiednik w (starym) Krajowym Standardzie Rewizji Finansowej nr 1, w szczególności w rozdziale XIV „Umowa o badanie sprawozdania finansowego”. Analogicznie, podstawą wykonania usługi badania jest odpowiednia umowa (między podmiotem uprawnionym a jednostką). W standardzie również zaakcentowano element świadomości kierownictwa o jego odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego.

W odróżnieniu od KSRF 210 standard poświęca sporo miejsca takim aspektom jak:

- sporządzenie przed umową oferty na badanie i zakres jej treści;
- rozbudowanej liście elementów, jakie powinna zawierać umowa na badanie (bardziej szczegółowa niż określona w KSRF 210);
- dodatkowych wymogach formalno-prawnych związanych z umową, ewentualnym jej rozwiązaniem, ewidencją umów w podmiotach uprawnionych.

Treść standardu (starego) KSRF1 jest dostępna pod adresem:

http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwala_1608-38-2010_KSRF_1.doc

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.

ALERT

**KOMISJI DS. STANDARYZACJI USŁUG
ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW**

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 210