

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 706

Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta

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 świadczący 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 706

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?

Przedmiotem [KSRF 706](#) są **dotatkowe informacje zamieszczone w sprawozdaniu biegłego rewidenta**.

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

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 706

JAKIE DEFINICJE
WPROWADZA
STANDARD?

- paragraf objaśniający,
- paragraf dotyczący innej sprawy.

CO JEST ISTOTĄ
STANDARDU?

Standard wskazuje, że dodatkowe informacje zamieszczane są w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy konieczne jest:

- zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę lub sprawy zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są tak ważne, że mają podstawowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników lub**
- zwrócenie uwagi użytkowników na jakąkolwiek sprawę lub sprawy, inne niż zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są ważne dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.**

Paragrafy objaśniające w sprawozdaniu biegłego rewidenta

Standard wskazuje, że jeżeli biegły rewident uzna za konieczne zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniu finansowym, która jego zdaniem jest tak ważna, że ma podstawowe znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, to zamieszcza w swoim sprawozdaniu paragraf objaśniający. **Warunkiem zamieszczenia paragrafu objaśniającego jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania potwierdzających, że sprawa nie została istotnie zniekształcona w sprawozdaniu finansowym.** Paragraf taki dotyczy wyłącznie informacji zaprezentowanych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym.

Standard wymaga, aby paragraf objaśniający w sprawozdaniu biegłego rewidenta:

- był zamieszczony bezpośrednio po paragrafie opiniującym,
- zawierał nagłówek „objaśnienie” lub inny odpowiedni nagłówek,
- zawierał wyraźne odniesienie do objaśnianej sprawy oraz wskazanie, gdzie w sprawozdaniu finansowym można znaleźć odpowiednie ujawnienia opisujące w pełni sprawę,
- zaznaczał, że objaśnienie sprawy nie stanowi modyfikacji opinii biegłego rewidenta.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 706

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Zamieszczenie paragrafu objaśniającego w sprawozdaniu biegłego rewidenta **nie powoduje zmiany rodzaju opinii** biegłego rewidenta. Paragraf objaśniający nie zastępuje:

- (a) wyrażenia przez biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem, opinii negatywnej lub odstąpienia od wyrażenia opinii, jeżeli jest to wymagane w przypadku danego zlecenia badania (zobacz [MSB 705](#)) (porównaj [ALERT nr 30](#)) lub
- (b) ujawnień w sprawozdaniu finansowym informacji, których wymagają od kierownictwa mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

Paragrafy dotyczące innej sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta

Standard wskazuje, że jeżeli biegły rewident uzna za konieczne poinformowanie o sprawie, innej niż zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym, która jego zdaniem ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta, a prawo lub regulacja tego nie zabraniają, to informuje o takiej sprawie w swoim sprawozdaniu w paragrafie o nagłówku „Inna sprawa” lub innym odpowiednim nagłówku. Biegły rewident zamieszcza ten paragraf bezpośrednio po paragrafie opiniującym i po paragrafie objaśniającym lub w innym miejscu sprawozdania biegłego rewidenta, jeżeli treść innej sprawy wiąże się z paragrafem dotyczącym innej odpowiedzialności sprawozdawczej.

Paragrafu dotyczącego innej sprawy nie stosuje się w przypadku, kiedy biegły rewident (•) wywiązuje się z dodatkowej odpowiedzialności sprawozdawczej w stosunku do wynikającej z MSB odpowiedzialności za sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego (zobacz [MSB 700](#)) (porównaj [ALERT nr 29](#)) lub (•) gdy podjął się przeprowadzenia dodatkowych specyficznych procedur i sporządzenia sprawozdania na ten temat, lub wyrażenia opinii o specyficznych sprawach.

Standard określa również sposób postępowania biegłego rewidenta w przypadku sporządzania sprawozdań na temat więcej niż jednego sprawozdania finansowego oraz ograniczenia dostępu lub korzystania ze sprawozdania biegłego rewidenta.

Treść paragrafu dotyczącego innej sprawy wyraźnie wskazuje, że tego rodzaju inna sprawa nie wymaga prezentowania i ujawniania w sprawozdaniu finansowym. Paragraf dotyczący innej sprawy nie może zawierać informacji, których zamieszczenia zakazuje prawo, regulacje lub inne zawodowe standardy, np. etyczne standardy dotyczące poufności informacji. Paragraf dotyczący innej sprawy **nie obejmuje także informacji, których zaprezentowanie jest wymagane od kierownictwa**.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 706

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Standard przedstawia okoliczności, w których może być konieczne zamieszczenie paragrafu objaśniającego lub paragrafu dotyczącego innej sprawy.

O zamiarze zamieszczenia paragrafu objaśniającego lub paragrafu dotyczącego innej sprawy biegły rewident **informuje osoby sprawujące nadzór** i przedstawia proponowane sformułowania tego paragrafu.

Załączniki do standardu przedstawiają:

- wykaz innych MSB zawierających szczególne wymagania dotyczące zamieszczenia: (•) zał. nr 1 - paragrafów objaśniających, (•) zał. nr 2 - paragrafów dotyczących innej sprawy (w takich przypadkach mają zastosowanie wymagania zawarte w niniejszym standardzie dotyczące formy i miejsca zamieszczania takich paragrafów),
- zał. nr 3 - przykład sprawozdania biegłego rewidenta z opinią z zastrzeżeniem, w którym zamieszczono paragraf objaśniający.

Przykład sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego niezmodyfikowaną opinię z paragrafem objaśniającym, dostosowany do wymogów polskiego prawa, znajduje się pod adresem <https://www.kibr.org.pl/pl/prawo#krajowe-standardy-rewizji-finansowej>.

GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

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

<https://www.kibr.org.pl/assets/file/488,KRBR-uchwala-2783-52-2015-KSRF-706.pdf>

CO BYŁO POPZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas uregulowana przez [Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1](#) w ust. 70 i ust. 71.

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.