

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 260

Komunikowanie się
z osobami sprawującymi nadzór

WAŻNE ZMIANY

Cykle 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 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 260

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 usługi świadczone są jednostkom zainteresowania publicznego,
- **31 grudnia 2017 r.** i później – 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 (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.

CZEGO STANDARD DOTYCZY?

KSRF 260 dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za komunikowanie się z osobami **sprawującymi nadzór**. Wskazano, że:

- standard opracowano pod kątem komunikacji w procesie badania sprawozdań finansowych, jednak po dostosowaniu (stosownie do okoliczności), może być używany przy badaniu innych historycznych informacji finansowych, gdy osoby sprawujące nadzór ponoszą odpowiedzialność za nadzorowanie sporządzania innych historycznych informacji finansowych,
- standard przedstawia najważniejsze założenia dotyczące komunikowania się biegłego z osobami sprawującymi nadzór. Inne standardy (wyspecyfikowane w załączniku nr 1 do niniejszego standardu) uzupełniają listę spraw, które należy komunikować osobom sprawującym nadzór,
- standard nie dotyczy komunikacji z kierownictwem jednostki ani jej właścicielami, jeśli nie sprawują oni równoległe funkcji nadzorczych,
- standard ten należy **odczytywać w kontekście MSB 200** „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 260

JAKIE
DEFINICJE
WPROWADZA
STANDARD?

- osoby sprawujące nadzór (=osoba(y) lub organ),
- kierownictwo.

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?

- Celem biegłego rewidenta jest (a) komunikowanie w sposób jasny osobom sprawującym nadzór o obowiązkach biegłego dotyczących badania sprawozdania finansowego, przegląd zaplanowanego zakresu badania i jego rozłożenia w czasie, (b) uzyskanie od osób sprawujących nadzór informacji ważnych dla badania, (c) przekazanie osobom sprawującym nadzór bez zwłoki wynikających z badania spostrzeżeń, które mogą być dla nich znaczące, (d) promowanie skutecznej obustronnej komunikacji,
- MSB 260, inne standardy, prawo lub regulacje, porozumienie z jednostką lub standardy krajowe określają minimum w zakresie komunikacji z osobami sprawującymi nadzór. Mając na względzie obopólne korzyści z komunikacji z osobami sprawującymi nadzór dla jakości badania, **żadne przepisy nie zakazują komunikowania się biegłego w zakresie jakichkolwiek innych spraw z osobami sprawującym nadzór**. MSB nie wymagają od biegłego przeprowadzania odrębnych procedur dla rozpoznania jakichkolwiek innych spraw, które należałoby zakomunikować. Ponadto zgodnie ze standardem biegły nie musi opracowywać określonych procedur wspomagających ocenę wzajemnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór,
- standard zwraca uwagę na to, że skuteczną jest komunikacja wzajemna, gdyż: (1) wpływa na lepsze zrozumienie kontekstu spraw związanych z badaniem i pozwala nawiązać konstruktywną roboczą współpracę (jednak pod warunkiem, że nie narusza niezależności i obiektywizmu), (2) biegłemu umożliwia pozyskanie ważnych informacji dla badania (np. związane z poznaniem jednostki i jej otoczenia, o specyficznych transakcjach, szacunkach, zdarzeniach), (3) pozwala osobom sprawującym nadzór - wywiązać się z ich odpowiedzialności za nadzór procesu sprawozdawczości finansowej. Nieodpowiednie wzajemne komunikowanie się może wskazywać na niezadowolające środowisko kontroli i wpływać na dokonaną przez biegłego ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia,
- specyficzne obowiązki w zakresie komunikacji z osobami sprawującymi nadzór leżą zarówno po stronie kierownictwa i po stronie biegłego rewidenta. Fakt poinformowania przez kierownictwo osób sprawujących nadzór o określonych sprawach, nie zwalnia biegłego z tego obowiązku (i odwrotnie),

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 260

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

- w pierwszej kolejności obowiązkiem biegłego jest określenie z kim będzie się komunikować (w myśl MSB 315 biegły pozyskuje wiedzę o strukturze nadzoru i procesach jednostki), co może zależeć od systemu prawnego, charakteru własności, wielkości i organizacji jednostki (np. czy będzie to cała rada nadzorcza, komitet audytowy, wybrane osoby z tych organów, a może bezpośrednio właściciel będący równocześnie członkiem zarządu),
- jeżeli biegły rewident komunikuje się z zespołem lub pojedynczymi osobami wyłonionymi spośród osób sprawujących nadzór, to ustala, czy istnieje potrzeba komunikowania się również z organem nadzorczym (biegły rewident kieruje się swoją oceną stopnia efektywności i adekwatności przekazywania odnośnych informacji organowi nadzoru przez zespół/osoby). O ile nie zakazują tego przepisy lub regulacje, biegły uzgadniając warunki zlecenia (zawierając umowę) powinien zagwarantować sobie prawo do bezpośredniego komunikowania się z organem nadzoru,
- jeśli wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką (np. ma to często miejsce w małych jednostkach, w których właściciel jednocześnie nią zarządza i nikt inny nie pełni funkcji nadzorczej), wówczas biegły nie musi podwójnie komunikować spraw przewidzianych w standardzie (ponieważ komunikacja z zarządem = komunikacja z organem nadzoru). W innych przypadkach biegły rozważa podejście, o którym wspomniano w poprzednim punkcie,
- biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o formie, terminach i przewidywanej ogólnej treści przekazu informacji (załącznik do standardu zawiera liczne wskazówki w tym zakresie). Komunikacja może następować poprzez prezentacje, pisemne raporty, rozmowę (o ile forma pisemna nie jest wymagana),
- biegły komunikuje osobom sprawującym nadzór (np. w formie listu intencyjnego), jaki jest zakres odpowiedzialności biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych, a w szczególności, że: (a) biegły rewident wyraża opinię o sprawozdaniach finansowych sporządzonych przez kierownictwo pod nadzorem osób sprawujących nadzór oraz (b) badanie sprawozdań finansowych nie zwalnia kierownictwa lub osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności przewidzianych przez prawo i regulacje. Zakres odpowiedzialności biegłego określają poszczególne MSB, prawo i regulacje (czasem w szerszym zakresie np. w przypadku spółek publicznych) - co ostatecznie powinno być zebrane w umowie badania,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 260

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

- biegły zapewnia osobom sprawującym nadzór wgląd w planowany zakres i rozłożenie badania w czasie. Załącznik do standardu podaje wskazówki odnośnie rodzaju informacji, które można komunikować odnośnie planu badania. Biegły powinien jednak rozważyć przypadki, gdy podanie nazbyt szczegółowej informacji o planie badania mogłoby obniżyć skuteczność testów lub efektywność badania (zwłaszcza, jeśli osoby sprawujące nadzór biorą udział w zarządzaniu jednostką),
- biegły komunikuje osobom sprawującym nadzór **znaczące ustalenia z badania**: (a) swoją opinię na temat znaczących jakościowych aspektów praktyki rachunkowości jednostki, zasad rachunkowości, wartości szacunkowych, ujawnień, ewentualnych poglądów alternatywnych, (b) znaczące trudności napotkane podczas badania (jeśli wystąpiły, np. opóźnienia, niechęć we współpracy, nierealne terminy, nieoczekiwane problemy, nałożone ograniczenia, brak informacji, itp. – szczególnie, jeśli mogą prowadzić do modyfikacji opinii z powodu ograniczenia zakresu badania), (c) znaczące sprawy wynikłe podczas badania, które były przedmiotem korespondencji z kierownictwem (jeśli wystąpiły), (d) o pisemnych oświadczeniach jakie biegły prosił kierownictwo, (e) inne wynikające z badania sprawy, które zgodnie z zawodowym osądem biegły uzna za znaczące dla nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej,
- jeśli zgodnie z zawodowym osądem biegłego ustny przekaz informacji o znaczących ustaleniach z badania osobom sprawującym nadzór nie jest odpowiedni, wówczas informacje przekazuje się w formie pisemnej. Informacje przekazywane na piśmie nie muszą zawierać wszystkich spraw, które wynikły w toku badania,
- przed zakomunikowaniem spraw osobom sprawującym nadzór biegły może omówić je z kierownictwem, o ile nie jest to niewskazane (np. gdy dotyczy kompetencji lub uczciwości kierownictwa),
- w przypadku jednostek notowanych na giełdzie biegły przekazuje osobom sprawującym nadzór dodatkowe **pisemne** oświadczenia związane z niezależnością: (a) oświadczenie że zespół wykonujący badanie (oraz jeśli ma to zastosowanie: osoby z firmy audytorskiej, podmiot uprawniony, sieć firm) przestrzegały odpowiednie wymogi etyczne dotyczące niezależności, (b) informacje o wszystkich związkach i innych sprawach zachodzących pomiędzy firmą audytorską, firmami wchodzącymi w skład sieci firm audytorskich a jednostką, które mogłyby zostać zasadnie uznane za wpływające na niezależność, (c) informacje o zabezpieczeniach - w związku z powyższym - które zastosowano w celu wyeliminowania rozpoznanych zagrożeń niezależności lub zredukowania ich do dającego się zaakceptować poziomu,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 260

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

- biorąc pod uwagę fakt, że w niektórych jednostkach prawo wymaga istnienia komitetu audytu, komunikacja z tym komitetem jest postrzegana jako kluczowy element procesu komunikacji biegłego z organem nadzoru. W załączniku do standardu wskazano, jakie są dobre praktyki w tym zakresie,
- niekiedy osoby sprawujące nadzór mogą życzyć sobie przekazania stronom trzecim (np. bankom lub określonym organom regulacyjnym), kopii pisemnych informacji uzyskanych od biegłego. O ile jest to zgodne z prawem lub z innych przyczyn nie jest niewskazane, gdy pisemne informacje przygotowane dla osób sprawujących nadzór zostaną przekazane stronom trzecim, ważne może okazać się poinformowanie stron trzecich o tym, że informacje te nie zostały sporządzone z myślą o nich (np. adnotacja, że dokumentacja została przygotowana na wyłączny użytek osób sprawujących nadzór, kierownictwa, że biegły nie akceptuje odpowiedzialności wobec stron trzecich, o ewentualnych restrykcjach użycia lub sankcjach),
- sugeruje się w standardzie zasięgnięcie przez biegłego porady prawnej w sytuacji, gdy dochodzi do konfliktu między obowiązkami biegłego odnośnie komunikacji z osobami sprawującymi nadzór a koniecznością dochowania tajemnicy i ograniczeniem tej komunikacji (z powodu restrykcji nałożonych przez prawo lub regulacje, np. w związku z prowadzonym przez władze śledztwem),
- biegły dokumentuje proces komunikacji z osobami sprawującymi nadzór. Jeśli informacje były przekazywane ustnie, biegły uwzględnia je w dokumentacji (załącza opis, wskazanie daty i osoby, której przekazano informacje). W przypadku komunikacji w formie pisemnej – ich kopie powinny być załączone do dokumentacji 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_260.pdf

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 260

CO BYŁO POPZEDNIO?

Zakres tematyczny standardu KSRF 260 był dotychczas wąsko regulowany przez Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1:

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

Wskazywano ogólnie na konieczność zapoznania się przez biegłego rewidenta i oceny w procesie badania z komunikacją kierowaną przez nadzór do kierownictwa jednostki, z efektami prac organów nadzoru (ich protokółami, uchwałami). Standard odwoływał się również do szczególnych obowiązków informacyjnych przy badaniu jednostek sektora finansów, jednostek pod nadzorem państwowym.

Rozdział XIII standardu dedykowano komunikowaniu się z komitetami audytu działającymi w jednostkach zainteresowania publicznego. W kilku punktach określono jakie informacje należy przekazać komitetowi.

Wymogi KRSF 260 są szersze niż te, które wynikają z KSRF 1.

Należy mieć na względzie, że specyficzne wymogi w zakresie komunikacji z organami nadzoru zawierają również bezpośrednio przepisy prawa (np. w zakresie składanych oświadczeń o niezależności, oświadczeń w odniesieniu do spółek publicznych, komunikacji z komitetem audytu, badaniu instytucji z sektora finansowego).

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.