

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 805

Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego - uwagi szczególne

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. 2016, poz. 1000), 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 805

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?

KSRF z grupy od 100 do 700 mają zastosowanie przy badaniu sprawozdań finansowych i należy je dostosować do okoliczności, gdy stosuje się je przy badaniu innych historycznych informacji finansowych.

[KSRF 805](#) dotyczy szczególnych rozważań związanych ze **stosowaniem MSB przy badaniu określonego przez standard pojedynczego sprawozdania finansowego oraz określonego elementu, konta lub pozycji tego sprawozdania**, które mogą być sporządzone zgodnie z ogólnymi ramowymi założeniami lub ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia. Jeżeli zostały sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia, wówczas do badania stosuje się również [MSB 800](#). Wskazuje się, że standard:

- nie ma zastosowania do sprawozdania biegłego rewidenta części grupy ([MSB 600](#)),
- należy **odczytywać w kontekście [MSB 200](#)** „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 805

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- element sprawozdania finansowego (element),
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej,
- pojedyncze sprawozdanie finansowe lub określony element sprawozdania finansowego – wskazuje się, że obejmują one powiązane ujawnienia, tj. zazwyczaj opis znaczących zasad rachunkowości i inne informacje objaśniające mające znaczenie dla sprawozdania finansowego lub jego elementu.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

[MSB 200](#) (porównaj [ALERT nr 1](#)) wymaga od biegłego rewidenta **przestrzegania wszystkich MSB odpowiednich dla danego badania**. Standard wymaga od biegłego rewidenta, aby przestrzegał:

- odpowiednich **wymogów etycznych**, w tym dotyczących **niezależności**, oraz
- **wszystkich MSB odpowiednich dla danego badania oraz każdego wymogu standardu**, chyba że w okolicznościach badania cały standard nie jest odpowiedni dla danego badania lub wymóg nie jest odpowiedni, ponieważ ma charakter warunkowy, a warunek nie zachodzi. W wyjątkowych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne **odstąpienie od odnośnego wymogu standardu**, przeprowadzając alternatywne procedury badania, aby osiągnąć cel wynikający z tego wymogu.

Wymogi te mają zastosowanie niezależnie od tego, czy biegły rewident został zatrudniony również do badania kompletnych sprawozdań finansowych jednostki. Jeżeli biegły rewident nie został zatrudniony również do badania kompletnych sprawozdań finansowych jednostki, wówczas ustala, czy badanie pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu tych sprawozdań finansowych zgodnie z MSB jest wykonalne.

[MSB 210](#) (porównaj [ALERT nr 2](#)) wymaga od biegłego rewidenta ustalenia, czy można zaakceptować ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastosowane przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. W przypadku badania pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu tego sprawozdania, wymóg ten obejmuje ustalenie, czy zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zapewnia prezentację odpowiedniej liczby ujawnień umożliwiających zamierzonym użytkownikom zrozumienie informacji przekazywanych przez sprawozdanie finansowe lub jego element oraz wpływ istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane przez to sprawozdanie finansowe lub jego element. Standard wymaga ponadto, aby ustalone warunki zlecenia badania obejmowały **oczekiwaną formę wszelkich sprawozdań, które zostaną wydane przez biegłego rewidenta**. W przypadku badania pojedynczego sprawozdania finansowego lub jego elementu, biegły rewident rozważa, czy oczekiwana forma opinii jest odpowiednia do okoliczności – standard zawiera dalsze szczegółowe rozważania w tym zakresie.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 805

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Formułując opinię i sporządzając sprawozdanie na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub jego określonego elementu **biegły rewident stosuje wymogi** zawarte w [MSB 700](#) dostosowane do okoliczności zlecenia. Ważne jest, aby sprawozdanie finansowe lub jego element, w tym powiązane informacje dodatkowe, zapewniały odpowiednie ujawnienia umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie informacji przekazywanych przez sprawozdanie finansowe lub jego element oraz wpływ istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane przez to sprawozdanie finansowe lub jego element. Standard zawiera szczegółowe rozważania, jak biegły rewident powinien zachować się w sytuacji konieczności modyfikacji opinii – mając na uwadze relacje zachodzące pomiędzy kompletnymi sprawozdaniami finansowymi a pojedynczym sprawozdaniem finansowym lub określonymi elementami sprawozdania finansowego.

Jeżeli biegły rewident podejmuje się zlecenia polegającego na wydaniu sprawozdania na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub jego określonego elementu łącznie ze zleceniem badania kompletnych sprawozdań finansowych jednostki, to wydaje on **odrębną opinię** w przypadku każdego z tych zleceń.

Zbadane pojedyncze sprawozdanie finansowe lub określony element tego sprawozdania może być **opublikowany łącznie ze zbadanymi kompletnymi sprawozdaniami finansowymi jednostki**. Biegły rewident **odróżnia opinię** o pojedynczym sprawozdaniu finansowym lub określonym elemencie tego sprawozdania od opinii o kompletnych sprawozdaniach finansowych.

Załącznik nr 1 zawiera przykłady określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego.

Załącznik nr 2 zawiera przykłady sprawozdań biegłego rewidenta na temat pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 805

GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

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

<https://www.kibr.org.pl/assets/file/483,KRBR-uchwala-2783-52-2015-KSRF-805.pdf>

CO BYŁO POPZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas objęta regulacjami Krajowego Standardu Rewizji Finansowej nr 3.

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.