

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 600

Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym
praca biegłych rewidentów części grupy) – 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 600

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 600](#) zawiera rozważania dotyczące **badania sprawozdań finansowych grupy**, a zwłaszcza tych, w których uczestniczą **biegłi rewidenci części grupy**. Mając na względzie odpowiedzialność biegłego rewidenta badającego grupę za całokształt badania:

- standard ma pomóc partnerowi odpowiedzialnemu za badanie grupy w stosowaniu wymogów [MSB 220](#) „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych” (porównaj [ALERT nr 3](#)) w przypadku, gdy biegłi rewidenci części grupy wykonują prace związane z informacjami finansowymi części grupy,
- standard wyjaśnia sprawy, które zespół wykonujący badanie grupy rozważa, ustalając rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres swego zaangażowania w procedury oceny ryzyka oraz dalsze procedury badania przeprowadzane przez biegłych rewidentów części grupy.

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

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 600

CZEGO STANDARD DOTYCZY? (CD.)

Celem przeprowadzanych prac dotyczących badania sprawozdania finansowego grupy jest **uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania jako podstawy opinii z badania sprawozdań finansowych grupy**.

Wskazano, że:

- wytyczne standardu można wykorzystać również przy badaniu jednostkowych sprawozdań finansowych, jeśli biegły rewident angażuje innych biegłych rewidentów do wykonywania części prac (np. obserwacji spisu z natury, inspekcji rzeczowych aktywów trwałych znajdujących się w odległym miejscu),
- jeżeli badanie grupy przeprowadza we współdziałaniu kilku biegłych rewidentów (badanie wspólne), wówczas współdziałający partnerzy odpowiedzialni za badanie i ich zespoły stają się łącznie: partnerem odpowiedzialnym za badanie grupy i zespołem wykonującym badanie grupy. Jednakże standard nie zajmuje się relacjami między współdziałającymi biegłymi rewidentami lub pracą, którą jeden ze współdziałających biegłych rewidentów wykonuje w związku z pracą innego współdziałającego biegłego rewidenta.

Standard podkreśla, że **odpowiedzialność za opinię z badania grupy** ponosi **partner odpowiedzialny za badanie grupy** lub **firma audytorska**, z ramienia której działa.

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- część grupy,
- biegły rewident części grupy,
- kierownictwo części grupy,
- istotność części grupy,
- grupa,
- badanie grupy,
- opinia z badania grupy,
- partner odpowiedzialny za badanie grupy,
- zespół wykonujący badanie grupy,
- sprawozdanie finansowe grupy,
- kierownictwo grupy,
- kontrole na poziomie grupy,
- znacząca część grupy,
- proces konsolidacji.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 600

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Grupa, jej składowe oraz sprawozdawczość według standardu ma rozległe znaczenie. To nie tylko grupy kapitałowe (jedno lub wieloszczeblowe) i ich skonsolidowane sprawozdania finansowe, ale również grupy o sprawozdawczości opartej o funkcje, procesy, produkty/usługi lub położenie geograficzne (jeśli są sporządzane jakieś informacje finansowe częściowe włączane później do sprawozdania łącznego grupy). W zakres definicji wchodzi też np. grupy sporządzające połączone sprawozdania finansowe (informacje finansowe sporządzone przez części, które nie mają jednostki dominującej, ale znajdują się pod wspólną kontrolą).

W świetle zapisów standardu biegły rewident ustala, czy podejmie się funkcji biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe grupy. Jeśli tak, **to jego celem jest:** (•) komunikowanie się w jasny sposób z biegłymi rewidentami części grupy co do zakresu, czasu przeprowadzenia prac oraz ich rezultatów, a także (•) uzyskanie dowodów badania informacji finansowych części grupy oraz procesu konsolidacyjnego wystarczających i odpowiednich do wyrażenia opinii czy sprawozdania finansowe grupy zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Standard szczególną uwagę przypisuje pojęciu **znaczących części grupy**. Zespół badający nadaje taką kategorię danej części grupy – bazując na osądzie – jeśli: (a) ma ona szczególne znaczenie finansowe dla grupy lub (b) co do której istnieje prawdopodobieństwo, że ze względu na specyficzny charakter lub okoliczności zawiera znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy. Pomocne w analizie znaczenia części grupy dla całości może być określenie ustalonego wzorca i ocena jego udziału (np. udział w aktywach grupy, zobowiązaniach, przepływach pieniężnych, zysku lub obrotach).

Standard określa, jak powinien zachować się partner odpowiedzialny za zlecenie, jeżeli stwierdzi, że zespół wykonujący badanie grupy nie będzie mógł uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania z powodu ograniczeń nałożonych przez kierownictwo grupy którego możliwym skutkiem będzie odstąpienie od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych grupy: w przypadku **nowego zlecenia badania** nie przyjmuje go, w przypadku **kontynuacji zlecenia badania** wycofuje się ze zlecenia.

W standardzie szczegółowo określono **obowiązki partnera odpowiedzialnego za badanie**. Obejmują one odpowiedzialność za:

- 1) **wyznaczenie kierunków, nadzór i wykonanie badania grupy** zgodnie z zawodowymi standardami i obowiązującymi wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz **zapewnienie, że sprawozdanie biegłego rewidenta** (tj. opinia z badania) **jest odpowiednie do okoliczności**,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 600

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

Standard jednoznacznie wskazuje, że partner odpowiedzialny za badanie grupy nie może powoływać się w swojej opinii z badania grupy na biegłego rewidenta części grupy w celu ograniczenia swojej odpowiedzialności za wyrażoną opinię z badania grupy.

- 2) **ocenę** czy zespół wykonujący badanie grupy będzie w stanie zaangażować się w prace wykonywane przez biegłego rewidenta części grupy w zakresie koniecznym do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania,
- 3) **uzgodnienie warunków zlecenia badania** grupy spełniających wymogi [MSB 210](#) (porównaj [ALERT nr 2](#)),
- 4) dokonanie **przeglądu ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy**,
- 5) **ocenę skutków**, jakie dla opinii z badania grupy mają nieskorygowane zniekształcenia (zarówno rozpoznane przez zespół wykonujący badanie grupy, jak i te, o których poinformowali biegli rewidenci części grupy) oraz wszelkie przypadki niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

Standard określa również **zadania zespołu wykonującego badanie grupy**, do których zaliczono:

- 1) **poznanie grupy, jej części i ich otoczenia** (w przypadku nowych zleceń poprzez analizę informacji przedstawionych przez kierownictwo grupy, komunikowanie się z kierownictwem grupy, z poprzednim zespołem wykonującym badanie, kierownictwem części grupy lub biegłymi rewidentami części grupy), oraz **kontroli na poziomie grupy** na tyle wystarczająco, aby zidentyfikować (a w dalszej kolejności potwierdzić lub zrewidować) znaczące części grupy, oraz ocenić ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy spowodowanego oszustwem lub błędem.

Wytyczne dotyczące spraw, które biegły rewident może rozważać w trakcie poznawania branży, regulacji i innych zewnętrznych czynników wpływających na jednostkę, w tym mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, charakteru jednostki, jej celów i strategii oraz związanego z tym ryzyka działalności gospodarczej, pomiaru i oceny wyników finansowych jednostki zawiera [MSB 315 \(zmieniony\)](#) (porównaj [ALERT nr 10](#)). Pomocny może być w tym zakresie również **Załącznik nr 2** do standardu, który zawiera wytyczne w sprawach właściwych dla grupy.

W **Załączniku nr 3** do standardu przedstawione zostały przykłady warunków i zdarzeń, które indywidualnie lub łącznie mogą wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy, w tym na ryzyko spowodowane oszustwem. W zakresie rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem zastosowanie mają odpowiednio dostosowane wymogi zawarte w [MSB 240](#) (porównaj [ALERT nr 5](#)).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 600

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

Jeżeli zespół wykonujący badanie grupy rozpoznał oszustwo lub został o nim poinformowany przez biegłego rewidenta części grupy lub też informacje wskazują na możliwość popełnienia oszustwa, zespół wykonujący badanie grupy przekazuje wiadomość kierownictwu odpowiedniego szczebla grupy w celu poinformowania osób, których podstawowym obowiązkiem jest zapobieganie i wykrywanie oszustw.

- 2) **poznanie procesu konsolidacji oraz kontroli na poziomie grupy**, jak również **instrukcji przekazanych** częściom grupy **przez kierownictwo grupy** (aby zapewnić jednolitość i porównywalność informacji finansowych, kierownictwo grupy zazwyczaj wydaje częściom grupy instrukcje, które określają wymagania dotyczące informacji finansowych części grupy, które mają być zawarte w sprawozdaniach finansowych grupy i często zawierają podręczniki procedur sprawozdawczości finansowej oraz pakiet sprawozdawczy),

Wymogi zespołu wykonującego badanie grupy są często przekazywane w formie instrukcji. **Załącznik nr 5** do standardu zawiera wytyczne dotyczące wymaganych lub dodatkowych spraw, które mogą być zawarte w takiej instrukcji, w tym przekazania których biegłemu rewidentowi części grupy wymaga standard. Poznanie przez zespół wykonujący badanie grupy instrukcji może obejmować ocenę (•) jasności i wykonalności instrukcji dla sporządzenia pakietu sprawozdawczego; (•) czy instrukcje (a) przedstawiają właściwie charakterystykę mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, (b) zapewniają ujawnienia wystarczające do zachowania zgodności z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, np. ujawnienia dotyczące relacji i transakcji między podmiotami powiązаныmi oraz informacje o segmentach, (c) zapewniają zidentyfikowanie korekt konsolidacyjnych, np. dotyczących transakcji wewnątrzgrupowych i niezrealizowanych zysków oraz sald rozliczeń wzajemnych między częściami grupy, (d) zapewniają aprobatę informacji finansowych przez kierownictwo części grupy.

- 3) **ocenę odpowiedniości, kompletności i dokładności korekt konsolidacyjnych** - może ona obejmować: (•) weryfikację, czy znaczące korekty właściwie odzwierciedlają zdarzenia i transakcje, których dotyczą, (•) ustalenie, czy znaczące korekty zostały poprawnie obliczone, przetworzone i autoryzowane przez kierownictwo grupy oraz tam gdzie to odpowiednie, przez kierownictwo części grupy, (•) ustalenie, czy znaczące korekty są odpowiednio potwierdzone i wystarczająco udokumentowane oraz (•) sprawdzenie uzgodnień i wyłączeń transakcji dokonanych wewnątrz grupy, niezrealizowanych zysków oraz sald wzajemnych rozliczeń wewnątrz grupy,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 600

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

- 4) ustalenie **ogólnej strategii badania** i **opracowanie planu badania grupy** zgodnie z [MSB 300](#) (porównaj [ALERT nr 9](#)),
- 5) ustalenie **istotności** sprawozdań finansowych grupy **jako całości** dla potrzeb formułowania ogólnej strategii badania grupy, oraz, jeśli zespół uzna to za konieczne – odrębnych poziomów istotności stosowanych do szczególnych klas transakcji, sald i ujawnień oraz/lub istotności części grupy, których badanie lub przegląd będą przeprowadzać biegli rewidenci części grupy na potrzeby badania grupy, jak również **prognozy**, powyżej którego zniekształcenie nie może być uznane za oczywiście nieważne dla sprawozdań finansowych grupy.

Jeżeli biegli rewidenci części grupy przeprowadzają badania na potrzeby badania grupy, to zespół wykonujący badanie grupy **ocenia** również istotność wykonawczą na poziomie części grupy.

- 6) ustalenie **rodzaju prac**, które zespół wykona sam lub w jego imieniu biegli rewidenci części grupy, w związku z informacjami finansowymi części grupy oraz **rodzaj, czas i zakres swego zaangażowania** w prace wykonywane przez biegłych rewidentów części grupy. W standardzie pomocniczo zawarto diagram pokazujący, w jaki sposób znaczenie części grupy wpływa na ustalenie przez zespół wykonujący badanie grupy rodzaju prac, które należy przeprowadzić w związku z informacjami finansowymi części grupy.

Standard zawiera określenie rodzaju prac, które należy wykonać w związku z informacjami finansowymi części grupy w odniesieniu do **znaczących części grupy** oraz w odniesieniu do **części grupy, które nie są znaczące**.

W standardzie wskazano, że grupa może się składać tylko z części, które nie są znaczącymi częściami grupy. W takim przypadku zespół wykonujący badanie grupy może uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, jako podstawę dla wyrażenia opinii z badania grupy, określając prace, które należy wykonać w związku z informacjami finansowymi części grupy. Jest jednak mało prawdopodobne, aby zespół wykonujący badanie grupy uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, jako podstawę dla wyrażenia opinii z badania, jeżeli zespół lub biegły rewident części grupy przeprowadzili wyłącznie badanie kontroli na poziomie grupy oraz zastosowali procedury analityczne do informacji finansowych części grupy.

Jeżeli biegły rewident części grupy przeprowadza badanie informacji finansowych **znaczącej części grupy**, zespół wykonujący badanie grupy uczestniczy w ocenie ryzyka części grupy po to, aby rozpoznać znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy. Rodzaj, czas i zakres zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy zależy od oceny przez zespół wykonujący badanie grupy biegłego rewidenta części grupy, ale obejmuje przynajmniej:

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 600

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

- uczestnictwo w ocenie ryzyka części grupy, aby rozpoznać znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy,
- omówienie z biegłym rewidentem części grupy tych działalności gospodarczych części grupy, które są istotne dla grupy,
- omówienie z biegłym rewidentem części grupy i jej podatności na istotne zniekształcenie informacji finansowych wywołane oszustwem lub błędem,

przejrzenie dokumentacji biegłego rewidenta części grupy dotyczącej rozpoznanego znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy (np. w formie memorandum).

W standardzie uszczegółowiono procedury badania, jakie powinny zostać zrealizowane w przypadku **rozpoznania znaczącego ryzyka** istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy.

- 7) ocenę **informacji uzyskanych od biegłego rewidenta części grupy** (w tym w odniesieniu do informowania zespołu wykonującego badanie grupy o sprawach istotnych dla formułowanych przez zespół wniosków związanych z badaniem grupy). **Załącznik nr 4** do standardu zawiera przykład pisemnego potwierdzenia biegłego rewidenta części grupy,
- 8) omówienie **znaczących spraw** wynikających z tej oceny z biegłym rewidentem części grupy, kierownictwem części grupy lub z kierownictwem grupy,
- 9) ustalenie, czy konieczny jest **przegląd innych ważnych części dokumentacji badania** biegłego rewidenta części grupy,
- 10) ustalenie, które rozpoznane **niedociągnięcia kontroli wewnętrznej** należy **zakomunikować** osobom sprawującym nadzór i kierownictwu grupy zgodnie z [MSB 265](#) (porównaj [ALERT nr 8](#)).

Standard zawiera szczegółowe wytyczne dotyczące sytuacji, w której zespół wykonujący badanie grupy zamierza **zlecić biegłemu rewidentowi części grupy** przeprowadzenie prac związanych z informacjami finansowymi części grupy (w tym zasad oceny biegłego rewidenta części grupy co do jego zrozumienia wymogów etycznych dotyczących badania grupy, zawodowych kompetencji biegłego rewidenta oraz otoczenia regulacyjnego w którym biegli rewidenci podlegają aktywnemu nadzorowi).

W standardzie wskazano ponadto, że: (•) jeżeli informacje finansowe części grupy nie zostały sporządzone zgodnie z tymi samymi zasadami (polityką) rachunkowości, które mają zastosowanie do sprawozdań finansowych grupy, lub (•) zostały sporządzone za okres sprawozdawczy zakończony innego dnia niż data zakończenia okresu sprawozdawczego grupy, to niezbędna jest ocena, czy informacje finansowe

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 600

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

tej części grupy zostały dla potrzeb sporządzenia i prezentacji sprawozdań finansowych grupy odpowiednio skorygowane.

Standard szczegółowo reguluje również procedury przeprowadzane przez zespół wykonujący badanie w zakresie **późniejszych zdarzeń**. W standardzie wskazano ponadto, w jaki sposób powinna przebiegać **komunikacja z biegłym rewidentem części grupy**.

W odniesieniu do kwestii dokumentacyjnych, standard wymaga **zamieszczenia w dokumentacji badania następujących spraw**: (•) analiza części grupy wraz ze wskazaniem, które z nich są znaczące oraz rodzaju prac wykonanych w związku z informacjami finansowymi części grupy, (•) rodzaju, czasu i zakresu zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy w prace wykonywane przez biegłych rewidentów znaczących części grupy, w tym, gdzie to możliwe, dokonany przez zespół wykonujący badanie grupy przegląd ważnych części dokumentacji badania biegłych rewidentów części grupy oraz zawartych w nich wniosków, (•) pisemnych informacji wymienianych między zespołem wykonującym badanie grupy a biegłymi rewidentami części grupy na temat wymogów zespołu wykonującego badanie grupy.

Załącznik nr 1 obejmuje przykład sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego opinię z zastrzeżeniem spowodowanym niemożnością uzyskania przez zespół wykonujący badanie grupy wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących znaczącej części grupy.

GDZIE MOŻNA
ZNALEZĆ
STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest na stronie internetowej KIBR pod adresem: <https://www.kibr.org.pl/assets/file/495,KRBR-uchwala-2783-52-2015-KSRF-600.pdf>

CO BYŁO
POPZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas uregulowana głównie przez [Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 2](#). Dotychczasowe regulacje były zdecydowanie węższe niż wskazane w KSRF 600.

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.