

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 710

Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe

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 710

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 710](#) jest **odpowiedzialność biegłego rewidenta za informacje porównawcze** podczas badania sprawozdania finansowego.

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

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 710

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- informacje porównawcze,
- dane korespondujące,
- porównawcze sprawozdania finansowe.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Informacje porównawcze są to kwoty i ujawnienia dotyczące jednego lub większej liczby okresów zamieszczone w sprawozdaniach finansowych. **Rodzaj informacji porównawczych** prezentowanych w sprawozdaniu finansowym **zależy od wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej**. Rozróżnia się **następujące rodzaje informacji porównawczych**:

- (•) **dane korespondujące** - kwoty oraz inne ujawnienia za poprzedni okres **stanowią integralną część sprawozdania finansowego za bieżący okres**; i należy je odczytywać w powiązaniu z kwotami i innymi ujawnieniami dotyczącymi bieżącego okresu,
- (•) **porównawcze sprawozdania finansowe** - kwoty i inne ujawnienia za poprzedni okres są zamieszczane dla porównania ich ze sprawozdaniem finansowym za bieżący okres.

Standard omawia dwa różne podejścia do odpowiedzialności sprawozdawczej biegłego rewidenta w związku z informacjami porównawczymi. W przypadku:

- (•) **danych korespondujących** – **opinia dotyczy tylko bieżącego okresu** (w opinii nie zamieszcza się wzmianki na temat danych korespondujących z wyjątkiem opisanych w standardzie przypadków),
- (•) **porównawczych sprawozdań finansowych** - **opinia dotyczy każdego z okresów**, za który sporządzono sprawozdania finansowe.

Które podejście należy przyjąć określa często prawo lub regulacje, ale mogą je także ustalać warunki zlecenia badania. Standard omawia osobno wymogi stawiane sprawozdaniu biegłego rewidenta w przypadku każdego z tych podejść.

Standard wymienia następujące cele biegłego rewidenta:

- (a) **uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy informacje porównawcze zostały zaprezentowane**, we wszystkich istotnych aspektach, **zgodnie z wymogami** dotyczącymi informacji porównawczych, zawartymi w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 710

CO JEST ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

- (b) **sporządzenie sprawozdania biegłego rewidenta** zgodnie z odpowiedzialnością sprawozdawczą.

Standard wymaga, aby biegły rewident:

- **ocenił, czy:**
 - (a) **informacje porównawcze są zgodne** z kwotami i innymi ujawnieniami prezentowanymi za poprzedni okres oraz, jeśli to odpowiednie, czy zostały przekształcone oraz
 - (b) **zasady (polityka) rachunkowości** odzwierciedlone w informacjach porównawczych **są spójne** z tymi, które zastosowano w bieżącym okresie lub, w razie zmian zasad (polityki) rachunkowości, czy zostały one poprawnie zaksięgowane i odpowiednio zaprezentowane i ujawnione;
- **jeżeli stwierdził, że informacje porównawcze mogą zawierać istotne zniekształcenie, przeprowadził dodatkowe procedury badania**, niezbędne w danych okolicznościach;
- **jeżeli zbadał sprawozdania finansowe za poprzedni okres, zastosował również odpowiednie wymogi [MSB 560](#) (porównaj [ALERT nr 23](#));**
- **zwrócił się o pisemne oświadczenia na temat wszystkich okresów, których dotyczy jego opinia** zgodnie z wymogami [MSB 580](#) (porównaj [ALERT nr 25](#)), w tym także o szczegółowe oświadczenie dotyczące wszelkich przekształceń dokonanych w celu skorygowania istotnego zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres, które wpływa na informacje porównawcze.

Standard określa, z uwzględnieniem różnych podejść do odpowiedzialności sprawozdawczej biegłego rewidenta, **sposób postępowania, gdy:**

- **sprawozdania finansowe za poprzedni okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta lub były niebadane,**
- biegły rewident **uzyskuje dowód badania potwierdzający istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych za poprzedni okres**, o których wydano poprzednio opinię niezmodyfikowaną.

Ponadto, w sytuacji gdy mamy do czynienia z danymi korespondującymi, standard określa reakcję na fakt, że **sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego za poprzedni okres zawierało opinię zmodyfikowaną** (z zastrzeżeniem, opinię negatywną lub biegły rewident odstąpił od wyrażenia opinii), zaś sprawa będąca przyczyną modyfikacji opinii nie została rozwiązana.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 710

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Standard przedstawia również **sposób działania** jeżeli w związku z badaniem za bieżący okres, **w przypadku** porównawczych sprawozdań finansowych, sporządza się sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych za poprzedni okres, a **opinia** biegłego rewidenta o sprawozdaniach finansowych za poprzedni okres **różni się od poprzednio wyrażonej**.

Jeżeli sprawozdania finansowe za wcześniejszy okres zostały zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta lub nie były badane, **zastosowanie mają wymogi i wytyczne dotyczące sald otwarcia** zawarte w [MSB 510](#) (porównaj [ALERT nr 18](#)).

Załączniki do [MSB 710](#) zawierają przykłady ilustrujące sprawozdanie biegłego rewidenta.

GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

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

<https://www.kibr.org.pl/assets/file/487,KRBR-uchwala-2783-52-2015-KSRF-710.pdf>

CO BYŁO POPRIEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas uregulowana przez [Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1](#), w szczególności ust. 47.

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.