

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 300

Planowanie badania
sprawozdań finansowych

WAŻNE ZMIANY

Cykiem 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 (Dz. U. 2015, poz. 649), 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 300

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 300 dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za **planowanie badania sprawozdań finansowych**.

Wskazuje się, że standard ten:

- należy **odczytywać w kontekście MSB 200** „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)),
- opracowano z myślą o badaniach powtarzalnych, jednakże przewidziano i odrębnie przedstawiono dodatkowe czynności, które należy wykonać jeśli przeprowadzane jest zlecenie badania po raz pierwszy.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 300

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?

- planowanie badania polega na ustaleniu ogólnej strategii badania oraz opracowaniu planu badania. Celem biegłego rewidenta jest takie zaplanowanie badania, **alby zostało ono przeprowadzone w sposób efektywny**,
- odpowiednie planowanie badania przynosi liczne korzyści, np. pomaga biegłemu rewidentowi zwrócić odpowiednią uwagę na ważne obszary badania, wspiera biegłego rewidenta w rozpoznaniu i przeciwdziałaniu na czas potencjalnym problemom, pomaga organizować i kierować zleceniem badania, aby zostało ono wykonane w sposób efektywny i wydajny, pomaga przy doborze członków zespołu wykonującego badanie oraz właściwym rozplanowaniu i podziale pracy w zespole, ułatwia kierowanie i nadzór nad członkami zespołu oraz przegląd wykonanej przez nich pracy, pomaga (o ile ma to zastosowanie) w koordynowaniu pracy biegłych rewidentów części grupy oraz ekspertów,
- rodzaj i zakres planowania różni się zależnie od wielkości i stopnia złożoności jednostki, wcześniejszych doświadczeń z tą jednostką kluczowych członków zespołu wykonującego badanie i zmian okoliczności, jakie nastąpiły podczas przeprowadzania badania,
- planowanie nie jest odrębnym etapem badania - stanowi stały i powtarzalny proces, który często rozpoczyna się krótko po zakończeniu poprzedniego badania (lub w powiązaniu z nim) i trwa aż do zakończenia aktualnego zlecenia badania,
- biegły rewident może zdecydować się na omówienie różnych elementów planowania z kierownictwem jednostki (często ułatwia to koordynację prac). Należy jednak dołożyć starań, aby nie podważyło to skuteczności badania (np. procedury staną się zbyt przewidywalne),
- partner odpowiedzialny za badanie i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego badanie uczestniczą w planowaniu badania, w tym w zaplanowaniu i dyskusji między członkami zespołu (wymiana doświadczeń),
- **obowiązkowo na początku bieżącego badania biegły rewident podejmuje następujące czynności:** (a) przeprowadza procedury dotyczące kontynuacji współpracy z klientem i przyjęcia określonego badania ([MSB 220](#), par. 12-13), (b) ocenia zgodność z określonymi wymogami etycznymi, w tym niezależność ([MSB 220](#), par. 9-11), (c) zapewnia zrozumienie warunków zlecenia badania ([MSB 210](#), par 9-13). **Powyżej określone procedury muszą być ukończone przed przeprowadzeniem innych znaczących działań w ramach bieżącego zlecenia badania.** Ponadto podkreśla się, że rozpatrywanie spełniania wymogów etycznych, w tym zachowanie niezależności, należy prowadzić podczas całego badania, w miarę jak następują zmiany warunków i okoliczności,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 300

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

- o ile badanie wykonywane jest **po raz pierwszy**, wówczas biegły rewident dodatkowo: (a) przeprowadza procedury wymagane przez [MSB 220](#) dotyczące współpracy z klientem oraz przyjęcia zlecenia badania, (b) nawiązuje kontakt z poprzednim biegłym rewidentem, jeżeli nastąpiła zmiana biegłych rewidentów, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi. Ustalając strategię bierze się pod uwagę między innymi procedury badania nieodzowne do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania stanów początkowych (porównaj [MSB 510](#)),
- biegły rewident ustala **ogólną strategię badania**, która: określa zakres prac, ich rozłożenie w czasie, wyznacza kierunek badania oraz stanowi podstawę do opracowania planu badania,
- ustalając ogólną strategię badania biegły rewident: (a) rozpoznaje charakterystykę zlecenia, (b) upewnia się co do celów sprawozdawczych zlecenia aby zaplanować harmonogram badania i rodzaj informacji, które należy zakomunikować, (c) rozpatruje czynniki, które z punktu widzenia zawodowego osądu, są znaczące dla kierowania wysiłkami zespołu badającego, (d) rozpatruje wyniki wstępnych działań związanych ze zleceniem oraz ocenia czy uzyskana wiedza z innych zleceń partnera odpowiedzialnego za badanie może być przydatna przy bieżącym zleceniu, (e) ustala rodzaj, czas wykorzystania i wielkość zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia badania. [Załącznik do standardu zwraca przykłady wskazówek do ustalania ogólnej strategii badania](#),
- po ustaleniu ogólnej strategii badania biegły opracowuje **plan badania** (bardziej szczegółowy niż ogólna strategia badania), który zawiera określenie: (a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur oceny ryzyka ([MSB 315](#)), (b) rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu dalszych procedur badania na poziomie stwierżeń ([MSB 330](#)), (c) innych planowanych niezbędnych procedur badania, aby zlecenie było wykonane zgodnie z MSB,
- ustalenie ogólnej strategii badania i szczegółowego planu badania niekoniecznie są odrębnymi lub następującymi po sobie procesami, ale ściśle wiążą się ze sobą - zmiany w jednym mogą powodować zmiany w drugim,
- o ile zachodzi potrzeba, w toku całego zlecenia, biegły rewident aktualizuje i zmienia ogólną strategię badania i plan badania (np. w rezultacie nieprzewidzianych zdarzeń, zmian warunków lub dowodów badania uzyskanych w rezultacie przeprowadzonych procedur, skorygowanej analizy oceny ryzyka),
- do dokumentacji badania włącza się:** (a) ogólną strategię badania, (b) plan badania, (c) wszelkie znaczące zmiany powyższych dokonane w toku badania wraz z podaniem powodów tych zmian,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 300

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

- podkreśla się, że dokumentacja planu badania służy również jako zapis właściwego zaplanowania procedur badania, które mogą zostać poddane przeglądowi i zatwierdzeniu przed ich przeprowadzeniem. Biegły rewident może korzystać ze standardowych programów badania lub formularzy kontrolnych badania dostosowanych w miarę potrzeby do szczególnych okoliczności badania, poza strategią i planem badania biegły rewident planuje rodzaj, czas przeprowadzenia oraz zakres kierowania i nadzorowania członków zespołu, a także przegląd ich pracy (porównaj [MSB 220](#)). Podkreślono, że w przypadku, gdy badanie jest wykonywane osobiście i wyłącznie przez partnera odpowiedzialnego za badanie (np. osoba prowadząca samodzielną praktykę), w szczególnie złożonych lub nietypowych zagadnieniach pożądane może być skonsultowanie się z innymi odpowiednio doświadczonymi biegłymi rewidentami lub z organizacją zawodową zrzeszającą biegłych rewidentów (aby uniknąć braku obiektywizmu przy ocenie odpowiedności osądów formułowanych podczas 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_300.pdf

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 300

CO BYŁO POPZEDNIO?

Tematyka planowania badania była dotychczas uregulowana przez [Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1](#), w szczególności w rozdziale V Planowanie Badania.

Podobnie jak w MSB 300 wskazuje się na czynności wstępne (procedury przyjęcia zlecenia, niezależności itp.). Również cele i założenia planowania są analogiczne, w tym konieczność aktualizacji planu w toku całego badania, jeśli zachodzi potrzeba.

W odróżnieniu do MSB 300 w KSRF 1 bardziej technicznie uregulowano zakres planowania oraz szczegółową zawartość. Przykładowo w zakres planowania wchodzi ustalenie istotności. Wprowadzone są koncepcje: planowania badania, strategii badania i programu badania. W wyniku zaplanowania badania następuje ustalenie na piśmie: (a) ogólnej linii postępowania podczas badania (strategia badania) oraz (b) wynikających ze strategii planu i programu badania określających przewidziane do zastosowania procedury badania poszczególnych zagadnień (obszarów) – ich rodzaj, zakres oraz terminy przeprowadzenia. Wypracowanie strategii badania wymaga uzyskania znajomości jednostki, ogólnego zapoznania się z jej systemem księgowości oraz powiązanego z nim systemu kontroli wewnętrznej, wstępnego rozpoznania i analizy czynników ryzyka nieodłącznego, kontroli i przeoczenia.

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.