

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 250

Uwzględnienie prawa i regulacji  
podczas badania sprawozdań finansowych

### 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 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 250

### 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 250** dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za uwzględnienie podczas badania sprawozdań finansowych aspektu przestrzegania przez badaną jednostkę przepisów prawa i regulacji.

UWAGA: KSRF 250 nie ma zastosowania do usług atestacyjnych świadczonych przez biegłego, jeśli ich celem jest specyficzne wypowiedzenie się przez biegłego (to jest zbadanie i wydanie oddzielnego raportu) na temat przestrzegania przez jednostkę określonych wymogów prawa.

Wskazuje się, że standard ten należy **odczytywać w kontekście MSB 200** „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 250

### JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- naruszenie [prawa i regulacji].

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

- Prawa i regulacje, którym podlega jednostka tworzą prawne i regulacyjne ramy jej funkcjonowania. W zależności od rodzaju jednostki, formy prawnej, branży, rynku na którym działa (itd.), zakres w jakim prawo i regulacje wpływają na działalność i sprawozdawczość finansową jednostki może być różny. W związku z tym naruszenie tych praw może w różnym stopniu skutkować na sprawozdanie finansowe (poprzez kary, grzywny, ograniczenia działalności lub inne konsekwencje, ewentualnie brak konsekwencji),
- „naruszenie” rozpatruje się zarówno w kategoriach zaniechania lub podjęcia przez jednostkę, w sposób zamierzony lub niezamierzony, działań niezgodnych z obowiązującym prawem lub regulacjami. Naruszenie prawa i regulacji nie obejmuje indywidualnych, niewłaściwych zachowań osób sprawujących nadzór, kierownictwa lub jej pracowników (tj. zachowań niezwiązanych z działalnością gospodarczą jednostki),
- przyjmuje się, że niektóre prawa i regulacje, przestrzegania których wymaga się od kierownictwa, lub w oparciu o które jednostka może prowadzić swoją działalność, mogą wpływać bezpośrednio na sprawozdanie finansowe (poprzez kształtowanie kwot i informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych), a niektóre w sposób pośredni (np. w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy, norm branżowych, równych szans zawodowych itp.),
- **kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór są odpowiedzialne za zapewnienie zgodności działalności jednostki z prawem i regulacjami.** Biegły rewident nie ponosi odpowiedzialności za zapobieganie przypadkom naruszania prawa i regulacji ani nie można od niego wymagać wykrycia wszystkich przypadków naruszenia przez jednostkę prawa i regulacji,
- ocena, czy dane działanie można uznać za naruszenie prawa i regulacji stanowi często przedmiot rozstrzygnięć prawnych, co może wykraczać poza kompetencje zawodowe biegłego rewidenta. Tym niemniej, wykształcenie biegłego, jego doświadczenie, znajomość branży mogą mu umożliwić stwierdzenie, że pewne działania, na które zwrócił uwagę, wskazują na naruszenie prawa i regulacji,

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 250

CO JEST  
ISTOTĄ  
STANDARDU?  
(CD.)

- **biegły rewident jest odpowiedzialny za rozpoznanie istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych, które mogłyby być skutkiem naruszenia prawa i regulacji** (uwaga, w przypadku jednostek z sektora publicznego na biegłym rewidencie mogą spoczywać dodatkowe obowiązki),
- stosownie do MSB 315 „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia” biegły rewident ma pozyskać podstawową znajomość ramowych założeń prawnych i regulacyjnych dotyczących jednostki i branży lub sektora, w którym prowadzi ona działalność oraz określa na ile jednostka przestrzega tych założeń,
- zakłada się, że badaniu towarzyszy nieodłączne ryzyko niewykrycia niektórych istotnych zniekształceń mimo zachowania należytej staranności przez biegłego. W przypadku naruszeń prawa i regulacji potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrycia istotnych zniekształceń jest podwyższony z następujących powodów: (1) liczne prawa i regulacje dotyczą przede wszystkim działalności operacyjnej jednostki i zazwyczaj nie wywierają istotnego wpływu na sprawozdania finansowe ani też nie są wychwycone przez systemy informacyjne jednostki dotyczące sprawozdawczości finansowej (im luźniejszy związek ze sprawozdawczością, tym mniejsze prawdopodobieństwo wykrycia), (2) naruszenie prawa i regulacji może być celowo ukrywane i polegać na zмовie, fałszerstwie, świadomym niezaksięgowaniu transakcji, obejściu kontroli przez kierownictwo lub zamierzonym wprowadzeniu w błąd biegłego rewidenta (oszustwo), (3) podstawą stwierdzenia, czy dane działanie stanowi naruszenie, jest orzeczenie sądu (niepewność),
- KSRF 250 **określa odpowiedzialność biegłego rewidenta w dwóch obszarach: (a) prawo i regulacje, które są ogólnie uznawane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniach finansowych (np. w zakresie podatków, świadczeń emerytalnych, ogólnej formy i treści sprawozdań, sprawozdawczości specyficznej dla danej branży), (b) inne prawa i regulacje, których przestrzeganie może mieć zasadnicze znaczenie dla operacyjnych aspektów działalności jednostki, możliwości kontynuacji działalności lub uniknięcia istotnych kar (np. przestrzeganie warunków koncesji, regulacji związanych z wypłacalnością, regulacji ochrony środowiska, itp.) – czyli także mogących mieć ostatecznie wpływ na sprawozdanie finansowe,**

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 250

CO JEST  
ISTOTĄ  
STANDARDU?  
(CD.)

- biegły rewident jest odpowiedzialny: w odniesieniu **do kategorii (a)** - za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania tych praw i regulacji, w odniesieniu **do kategorii (b)** - zastosowania odpowiednich procedur badania umożliwiających rozpoznanie naruszenia tych praw i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe (np. poprzez zapytania do kierownictwa, osób sprawujących nadzór, sprawdzenie korespondencji z odpowiednimi organami koncesyjnymi lub regulacyjnymi - o ile ma to zastosowanie),
- **biegły obowiązkowo pozyskuje od kierownictwa** (i gdy jest to zasadne, od osób sprawujących nadzór) **pisemne oświadczenie**, że zostały mu ujawnione wszystkie znane lub podejrzanym przypadki naruszenia prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzaniu sprawozdań finansowych (uwaga: pisemne oświadczenia nie zapewniają jednak same w sobie wystarczających i odpowiednich dowodów badania tym samym, nie mają wpływu na rodzaj i zakres innych dowodów badania, które powinny być uzyskane przez biegłego rewidenta),
- mimo, iż naruszenie prawa i regulacji nie zawsze musi prowadzić do istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych, to jednak wykrycie przez biegłego naruszenia praw i regulacji (w toku prowadzenia całego badania i różnych procedur badania), bez względu na istotność, powinno być poddane rozważeniu, ponieważ może wpływać na inne aspekty badania (np. może wskazywać na uczciwość kierownictwa lub pracowników oraz wiarygodność ich oświadczeń). Zachowanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie badania, uwzględniając zakres prawa i regulacji wpływających na jednostkę ma istotne znaczenie. W standardzie załączono liczne przykłady przesłanek pomocnych w ocenie czy mogło dojść do naruszenia praw i regulacji,
- w razie rozpoznania naruszenia lub podejrzenia naruszenia praw i regulacji przez jednostkę - biegły rewident zaznajamia się z charakterem zdarzenia i okolicznościami oraz pozyskuje kolejne informacje, które pozwolą mu na ocenę możliwego wpływu na sprawozdania finansowe (ocena skali konsekwencji finansowych, konieczności ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, wpływu na rzetelność sprawozdania finansowego jako całości). Biegły omawia to zagadnienie z kierownictwem jednostki (i jeśli jest to uzasadnione, z osobami sprawującymi nadzór). Jeśli wpływ podejrzanego naruszenia na sprawozdania finansowe może być w ocenie biegłego istotny, a kierownictwo (lub osoby sprawujące nadzór) nie dostarczą wystarczających informacji potwierdzających, że jednostka przestrzega prawa i regulacji, **wówczas biegły rozważa konieczność skorzystania z porady prawnej** (uwaga na ryzyko oszustwa),

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 250

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

- jeżeli w ocenie biegłego naruszenie praw i regulacji można uznać za zamierzone i istotne, biegły rewident niezwłocznie informuje o tej sprawie osoby sprawujące nadzór. Jeśli biegły podejrzewa, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór mogą mieć udział w naruszeniu praw i regulacji, lub nie będzie spodziewanej reakcji na informację o naruszeniu, informuje o tym kolejny, wyższy szczebel kierowniczy w jednostce – o ile taki istnieje (ostatecznie rozważa konieczność uzyskania porady prawnej),
- stosownie do MSB 705: jeżeli biegły stwierdza, że naruszenie prawa i regulacji istotnie wpływa na sprawozdania finansowe, jak również, że nie zostało właściwie odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych - wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną o sprawozdaniach finansowych. Jeżeli kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór utrudniają biegłemu uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania w tym zakresie – biegły wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii ze względu na ograniczenie zakresu badania,
- jeżeli biegły nie jest w stanie stwierdzić, czy naruszenie nastąpiło ze względu na ograniczenia wynikające z danych okoliczności czy z działań kierownictwa lub osób sprawujących nadzór, to ocenia, jaki może mieć to wpływ na opinię biegłego rewidenta,
- biegły rozważa, czy w razie rozpoznania naruszenia lub podejrzenia naruszenia praw i regulacji ma dodatkowo obowiązek poinformowania o tym kogoś spoza jednostki – np. właściwe władze (biegły rewident może rozważyć skorzystanie z pomocy prawnej w celu ustalenia właściwych działań),
- w dokumentacji badania biegły zamieszcza rozpoznane lub podejrzewane przypadki naruszenia prawa i regulacji oraz wyniki rozmów z kierownictwem (i osobami sprawującymi nadzór) oraz stronami spoza jednostki. Dokumentacja ustaleń biegłego rewidenta może przykładowo obejmować: kopie zapisów i dokumentów, protokoły z przeprowadzonych rozmów z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór oraz stronami spoza jednostki.

### 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\\_250.pdf](http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_250.pdf)

### Krajowy Standard Rewizji Finansowej 250

#### CO BYŁO POPRZEDNIO?

Zakres tematyczny standardu KSRF 250 regulował dotychczas Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1: ([http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwala\\_1608-38-2010\\_KSRF\\_1.doc](http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwala_1608-38-2010_KSRF_1.doc)).

Rozdział VII KSRF 1 „Nadużycia, błędy, naruszenia prawa” zawiera podsumowanie najważniejszych aspektów związanych z naruszeniami prawa w jednostce i wpływem tego na badanie sprawozdania finansowego.

Podobnie jak w KSRF 250 podkreśla się, że odpowiedzialność za zapewnienie zgodności działania z przepisami prawa (w tym także podatkowego), statutem lub umową jednostki spoczywa na jej kierowniku.

Zadaniem biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie sprawozdania nie jest poszukiwanie możliwych nadużyć, błędów lub naruszeń prawa. Niemniej zawodowy sceptycyzm powinien mu ułatwić rozpoznanie i właściwą ocenę prawdopodobieństwa popełniania/zaistnienia takich czynów w jednostce.

KSRF 1 nakłada obowiązek aktualizowania (w miarę potrzeby) planu i programu badania, dostosowując je do stwierdzonych okoliczności, w tym spowodowanych ujawnieniem naruszeń prawa. Standar precyzuje jak naruszenia prawa lub podejrzenia naruszenia prawa wpływają na modyfikację opinii z badania i treść raportu z badania.

Analogicznie jak w KRSF 250 określono ścieżkę komunikowania wiedzy o naruszeniu prawa lub podejrzenia naruszeniu prawa kierownictwu /nadzorowi.

KSRF 1 nie posiada dodatkowych materiałów wspierających biegłego, a zamieszczonych w KSRF 250.

#### 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.