

Załącznik nr 1.26 do uchwały Nr 3430/52a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 marca 2019 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 600
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 600

SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA –
BADANIA SKONSOLIDOWANYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH
(W TYM PRACA BIEGŁYCH REWIDENTÓW CZĘŚCI SKŁADOWYCH GRUPY)

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 600

SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SKONSOLIDOWANYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH (W TYM PRACA BIEGLYCH REWIDENTÓW CZĘŚCI SKŁADOWYCH GRUPY)

(Stosuje się do badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1-6
Data wejścia w życie	7
Cele	8
Definicje	9-10
Wymogi	
Odpowiedzialność	11
Akceptacja i kontynuacja zlecenia.....	12-14
Ogólna strategia i plan badania.....	15-16
Zrozumienie grupy, jej części składowych i ich otoczenia.....	17-18
Zrozumienie biegłego rewidenta części składowej grupy	19-20
Istotność	21-23
Reagowanie na oszacowane ryzyka.....	24-31
Proces konsolidacji	32-37
Późniejsze zdarzenia	38-39
Komunikowanie się z biegłym rewidentem części składowej grupy.....	40-41
Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania	42-45
Komunikowanie się z kierownictwem grupy i osobami sprawującymi nadzór nad grupą.	46-49
Dokumentacja	50
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Części składowe grupy podlegające badaniu ustawowemu, na mocy regulacji lub z innego względu	A1
Definicje	A2-A7
Odpowiedzialność.....	A8-A9
Akceptacja i kontynuacja zlecenia	A10-A21
Ogólna strategia i plan badania.....	A22

Zrozumienie grupy, jej części składowych i ich otoczenia.....	A23-A31
Zrozumienie biegłego rewidenta części składowej grupy	A32-A41
Istotność	A42-A46
Reagowanie na oszacowane ryzyka.....	A47-A55
Proces konsolidacji	A56
Komunikowanie się z biegłym rewidentem części składowej grupy.....	A57-A60
Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania	A61-A63
Komunikowanie się z kierownictwem grupy i osobami sprawującymi nadzór nad grupą.	A64-A66

Załącznik 1: Przykład sprawozdania niezależnego biegłego rewidenta, gdy zespół przeprowadzający badanie grupy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na których mógłby oprzeć opinię z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Załącznik 2: Przykłady spraw których zrozumienie uzyskuje zespół przeprowadzający badanie grupy

Załącznik 3: Przykłady warunków lub zdarzeń które mogą wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Załącznik 4: Przykłady potwierdzeń biegłego rewidenta części składowej grupy

Załącznik 5: Wymagane i dodatkowe sprawy uwzględnione w instrukcji dla zespołu przeprowadzającego badanie grupy

<p>Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 600 „Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)” należy odczytywać kontekście MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.</p>

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) mają zastosowanie do badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Niniejszy MSB dotyczy szczególnych rozważań, które mają zastosowanie do badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zwłaszcza tych, w których uczestniczą biegli rewidenci części składowych grupy.
2. Biegły rewident może uznać niniejszy MSB, dostosowany w miarę potrzeb do danych okoliczności, za przydatny wtedy, gdy biegły rewident angażuje innych biegłych rewidentów do badania sprawozdania finansowego, które nie jest skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym. Na przykład biegły rewident może zaangażować innego biegłego rewidenta do obserwacji spisu z natury zapasów lub do inspekcji środków trwałych w odległym miejscu.
3. Biegły rewident części składowej grupy może być zobowiązany ustawowo, na mocy regulacji lub z innego powodu, do wyrażenia opinii z badania sprawozdania finansowego tej części składowej grupy. Pomimo, że zespół przeprowadzający badanie grupy może zdecydować o wykorzystaniu dowodów badania, na których oparta jest opinia z badania sprawozdania finansowego części składowej grupy, jako dowodów badania dla celów badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, wymogi niniejszego MSB mają zastosowanie. (Zob. par. A1)
4. Zgodnie z MSB 220¹ partner odpowiedzialny za badanie grupy ma obowiązek upewnić się, że osoby przeprowadzające badanie grupy, w tym biegli rewidenci części składowych grupy, posiadają łącznie odpowiednie kompetencje i umiejętności. Partner odpowiedzialny za badanie grupy jest także odpowiedzialny za wyznaczenie kierunku, nadzorowanie i wykonanie zlecenia dla grupy.
5. Partner odpowiedzialny za badanie grupy stosuje wymogi MSB 220 niezależnie od tego, czy prace dotyczące informacji finansowych części składowej grupy wykonuje zespół przeprowadzający badanie grupy czy biegły rewident części składowej grupy. Niniejszy MSB pomaga partnerowi odpowiedzialnemu za badanie grupy w wypełnieniu wymogów MSB 220 w przypadku, gdy biegli rewidenci części składowych grupy wykonują prace związane z informacjami finansowymi części składowej grupy.
6. Ryzyko badania jest funkcją ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego i ryzyka, że biegły rewident nie wykryje tego zniekształcenia.² W przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego obejmuje ono ryzyko niewykrycia przez biegłego rewidenta części składowej grupy zniekształcenia informacji finansowych części składowej grupy, które może spowodować istotne zniekształcenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a także ryzyko, że zespół przeprowadzający badanie grupy nie wykryje tego zniekształcenia. Niniejszy MSB wyjaśnia sprawy, które rozważa zespół przeprowadzający badanie grupy ustalając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres swojego zaangażowania w procedury oszacowania ryzyka oraz dalsze procedury badania informacji finansowych przeprowadzane przez biegłych rewidentów części składowych grupy. Celem tego działania jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których można oprzeć opinię z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

¹ MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”, paragrafy 14-15.

² MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf A34.

Data wejścia w życie

7. Niniejszy MSB stosuje się do badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cele

8. Celami biegłego rewidenta są:
- (a) ustalenie, czy podjąć się funkcji biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz
 - (b) występując w roli biegłego rewidenta skonsolidowanego sprawozdania finansowego:
 - (i) komunikowanie się w jasny sposób z biegłymi rewidentami części składowych grupy co do zakresu i rozłożenia w czasie prac dotyczących informacji finansowych części składowej grupy oraz w sprawie rezultatów tych prac oraz
 - (ii) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do informacji finansowych części składowej grupy oraz procesu konsolidacji w celu wyrażenia opinii, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Definicje

9. Dla celów MSB, poniższe terminy mają znaczenia przypisane poniżej:
- (a) Część składowa grupy – jednostka lub działalność, dla której kierownictwo grupy lub części składowej grupy sporządza informacje finansowe, które powinny być włączone do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. (Zob. par. A2-A4)
 - (b) Biegły rewident części składowej grupy – biegły rewident, który na prośbę zespołu przeprowadzającego badanie grupy, wykonuje pracę dotyczącą informacji finansowych odnoszących się do części składowej grupy, w związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego. (Zob. par. A7)
 - (c) Kierownictwo części składowej grupy – kierownictwo odpowiedzialne za sporządzenie informacji finansowych części składowej grupy.
 - (d) Istotność części składowej grupy – istotność dla części składowej grupy określona przez zespół przeprowadzający badanie grupy.
 - (e) Grupa – wszystkie części składowe, których informacje finansowe są włączone do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Grupa obejmuje zawsze więcej niż jedną część składową.
 - (f) Badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego – badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy.
 - (g) Opinia z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego – opinia z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy.
 - (h) Partner odpowiedzialny za badanie grupy – partner lub inna osoba w firmie, która jest odpowiedzialna za zlecenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego i jego wykonanie oraz za wydane w imieniu firmy sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Tam, gdzie badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego przeprowadzają biegli rewidenty w ramach badania wspólnego,

współdziałający partnerzy odpowiedzialni za badanie i ich zespoły przeprowadzające badanie grupy stają się łącznie partnerem odpowiedzialnym za badanie grupy i zespołem przeprowadzającym badanie grupy. Jednakże, niniejszy MSB nie zajmuje się relacjami pomiędzy biegłymi rewidentami działającymi w ramach badania wspólnego lub pracą, którą jeden ze współdziałających biegłych rewidentów wykonuje w związku z pracą innego współdziałającego biegłego rewidenta.

- (i) Zespół przeprowadzający badanie grupy – partnerzy, w tym partner odpowiedzialny za badanie grupy oraz personel ustalający ogólną strategię badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sposób komunikowania się z biegłymi rewidentami części składowych grupy przeprowadzający prace związane z procesem konsolidacji oraz oceniający wnioski wyciągnięte w oparciu o dowody badania stanowiące podstawę formułowania opinii o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.
 - (j) Skonsolidowane sprawozdanie finansowe – skonsolidowane sprawozdanie finansowe obejmujące informacje finansowe więcej niż tylko jednej części składowej grupy. Termin „skonsolidowane sprawozdanie finansowe” odnosi się także do połączonych sprawozdań finansowych obejmujących informacje finansowe sporządzone przez części składowe grupy, które nie mają jednostki dominującej ale znajdują się pod wspólną kontrolą.
 - (k) Kierownictwo grupy – kierownictwo odpowiedzialne za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
 - (l) Kontrole na poziomie grupy – kontrole zaprojektowane, wdrożone i sprawowane przez kierownictwo grupy na procesem sprawozdawczości finansowej grupy.
 - (m) Znacząca część składowa grupy – część składowa grupy zidentyfikowana przez zespół przeprowadzający badanie grupy, która (i) ma szczególne znaczenie finansowe dla grupy lub (ii) co do której istnieje prawdopodobieństwo, że ze względu na specyficzny rodzaj lub okoliczności zawiera znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. (Zob. par. A5-A6)
10. Odniesienie do „mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej” oznacza ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają zastosowanie do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Odniesienie do „procesu konsolidacji” obejmuje:
- (a) ujęcie, pomiar, prezentację i ujawnianie informacji finansowych dotyczących części składowych grupy w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w drodze konsolidacji pełnej, proporcjonalnej lub w oparciu o metodę praw własności bądź cenę nabycia oraz
 - (b) agregację w połączonych sprawozdaniach finansowych informacji finansowych sporządzonych przez części składowe grupy, które nie mają jednostki dominującej ale znajdują się pod wspólną kontrolą.

Wymogi

Odpowiedzialność

11. Partner odpowiedzialny za badanie grupy jest odpowiedzialny za wyznaczenie kierunku, nadzór i wykonanie zlecenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z zawodowymi standardami i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz za zapewnienie, że wydane sprawozdanie z badania jest odpowiednie do okoliczności.³ Dlatego

³ MSB 220, paragraf 15.

sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego nie nawiązuje* do biegłego rewidenta części składowej grupy, chyba że wymagają tego przepisy prawa lub regulacja. Jeżeli takie nawiązanie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację, to sprawozdanie z badania wskazuje, że to nawiązanie nie ogranicza odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za badanie grupy ani firmy, w imieniu której działa, za wyrażoną opinię z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. (Zob. par. A8-A9)

Akceptacja i kontynuacja zlecenia

12. Stosując MSB 220, partner odpowiedzialny za badanie grupy ustala, czy racjonalne jest oczekiwanie, że w związku z procesem konsolidacji oraz informacjami finansowymi części składowej grupy uzyskane zostaną wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których można oprzeć opinię o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. W tym celu zespół przeprowadzający badanie grupy uzyskuje zrozumienie grupy, jej części składowych i ich otoczenia wystarczające do tego, aby zidentyfikować części składowe grupy, które prawdopodobnie mogą być znaczącymi częściami składowymi grupy. Jeżeli biegli rewidenci części składowych grupy będą wykonywać prace dotyczące informacji finansowych takich części składowych grupy, partner odpowiedzialny za badanie grupy ocenia, czy zespół przeprowadzający badanie grupy będzie w stanie zaangażować się w prace wykonywane przez biegłych rewidentów części składowych grupy w zakresie koniecznym do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. (Zob. par. A10-A12)
13. Jeżeli partner odpowiedzialny za badanie grupy stwierdza, że:
 - (a) nie będzie możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania przez zespół przeprowadzający badanie grupy na skutek ograniczeń nałożonych przez kierownictwo grupy oraz
 - (b) możliwym skutkiem tej niemożności będzie odstępianie od wyrażenia opinii z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego⁴,wówczas partner odpowiedzialny za badanie grupy:
 - (a) w przypadku nowego zlecenia badania – nie przyjmuje go, zaś w przypadku kontynuacji badania – wycofuje się ze zlecenia, jeżeli wycofanie się jest możliwe w myśl mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji, albo
 - (b) jeżeli przepisy prawa lub regulacja zabraniają biegłemu rewidentowi uchylenia się od przyjęcia zlecenia badania lub wycofanie się ze zlecenia w inny sposób nie jest możliwe, wówczas odmawia wyrażenia opinii o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym po przeprowadzeniu badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w zakresie, w jakim to możliwe. (Zob. par. A13-A19)

* *Uw. tłum.* - Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

⁴ MSB 705 (zmieniony) „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

Warunki zlecenia

14. Partner odpowiedzialny za badanie grupy uzgadnia warunki zlecenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 210.⁵ (Zob. par. A20-A21)

Ogólna strategia i plan badania

15. Zespół przeprowadzający badanie grupy ustala ogólną strategię badania i opracowuje plan badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 300⁶.
16. Partner odpowiedzialny za badanie grupy dokonuje przeglądu ogólnej strategii badania i planu badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. (Zob. par. A22)

Zrozumienie grupy, jej części składowych, i ich otoczenia

17. Od biegłego rewidenta wymaga się zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w rezultacie uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia.⁷ Zespół przeprowadzający badanie grupy:
- (a) pogłębia znajomość grupy, jej części składowych i ich otoczenia, w tym kontroli na poziomie grupy, uzyskaną na etapie akceptacji i kontynuacji zlecenia oraz
 - (b) uzyskuje zrozumienie procesu konsolidacji, w tym instrukcji przekazanych przez kierownictwo grupy częściom składowym grupy. (Zob. par. A23-A29)
18. Zespół przeprowadzający badanie grupy uzyskuje zrozumienie wystarczające do tego, aby:
- (a) potwierdzić lub zweryfikować wstępną identyfikację części składowych grupy, które prawdopodobnie będą znaczące oraz
 - (b) oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem.⁸ (Zob. par. A30-A31)

Zrozumienie biegłego rewidenta części składowej grupy

19. Jeżeli zespół przeprowadzający badanie grupy zamierza zlecić biegłemu rewidentowi części składowej grupy wykonanie prac dotyczących informacji finansowych części składowej grupy, zespół przeprowadzający badanie grupy uzyskuje zrozumienie poniższych zagadnień: (zob. par. A32-A35)
- (a) czy biegły rewident części składowej grupy rozumie wymogi etyczne odpowiednie dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego i będzie postępować zgodnie z nimi, a w szczególności, czy jest niezależny, (zob. par. A37)
 - (b) zawodowe kompetencje biegłego rewidenta części składowej grupy, (zob. par. A38)
 - (c) czy zespół przeprowadzający badanie grupy będzie w stanie zaangażować się w prace wykonywane przez biegłego rewidenta części składowej grupy w zakresie koniecznym do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania,
 - (d) czy biegły rewident części składowej grupy działa w otoczeniu regulacyjnym, w którym biegli rewidentzi podlegają aktywnemu nadzorowi. (Zob. par. A36)

⁵ MSB 210 „Uzgadnianie warunków zlecenia badania”.

⁶ MSB 300 „Planowanie badania sprawozdania finansowego”, paragrafy 7-12.

⁷ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”.

⁸ MSB 315 (zmieniony).

20. Jeżeli biegły rewident części składowej grupy nie spełnia wymogów niezależności odpowiednich dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub zespół przeprowadzający badanie grupy ma poważne obawy, co do spraw wymienionych w paragrafie 19(a)-(c), to zespół przeprowadzający badanie grupy uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania odnoszące się do informacji finansowych części składowej grupy, bez zwracania się do biegłego rewidenta tej części składowej grupy z prośbą o wykonanie prac dotyczących informacji finansowych części składowej grupy. (Zob. par. A39-A41)

Istotność

21. Zespół przeprowadzający badanie grupy ustala: (zob. par. A42)
- (a) istotność dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości, określoną podczas ustalania ogólnej strategii badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
 - (b) jeżeli, w szczególnych dla grupy okolicznościach, w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym występują określone grupy transakcji, sald kont lub ujawnień, dla których można by zasadnie oczekiwać, że zniekształcenia o kwotach niższych od istotności przyjętej dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości, mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane w oparciu o skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy, poziom lub poziomy istotności, które będą miały zastosowanie do tych określonych grup transakcji, sald kont i ujawnień,
 - (c) istotność poszczególnych części składowych grupy, w których biegli rewidenci będą przeprowadzać badanie lub przegląd dla celów badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Aby zmniejszyć do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwo, że łączne nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym przekroczą istotność dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości, istotność dla poszczególnych części składowych grupy powinna być niższa od istotności ustalonej dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości, (zob. par. A43-A44)
 - (d) próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być uznane za w sposób oczywisty błahe dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego. (Zob. par. A45)
22. Tam, gdzie biegli rewidenci części składowych grupy będą przeprowadzać badanie dla celów badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, zespół przeprowadzający badanie grupy ocenia odpowiedniość istotności wykonawczej ustalonej na poziomie części składowej grupy. (Zob. par. A46)
23. Jeżeli część składowa grupy podlega badaniu ustawowo, na mocy regulacji lub z innego powodu, zaś zespół przeprowadzający badanie grupy decyduje się wykorzystać to badanie, aby dostarczyć dowodów badania dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego, wówczas zespół przeprowadzający badanie grupy ustala, czy:
- (a) istotność przyjęta dla sprawozdania finansowego części składowej grupy jako całości oraz
 - (b) istotność wykonawcza na poziomie części składowej grupy,
- spełniają wymogi niniejszego standardu.

Reagowanie na oszacowane ryzyka

24. Od biegłego rewidenta wymaga się zaprojektowania i wdrożenia odpowiednich reakcji w celu odniesienia się do oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego⁹. Zespół przeprowadzający badanie grupy ustala rodzaj prac dotyczących informacji finansowych części składowej grupy, które wykona sam lub w jego imieniu wykonają biegli rewidenci części składowych grupy (Zob. par. 26-29). Zespół przeprowadzający badanie grupy ustala także rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres swojego zaangażowania w prace biegłych rewidentów części składowych grupy. (Zob. par. A47)
25. Jeżeli rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres prac, które mają być wykonane w odniesieniu do procesu konsolidacji lub informacji finansowych części składowych grupy są oparte na oczekiwaniu, że kontrole na poziomie grupy działają skutecznie, albo jeżeli wykonanie samych procedur wiarygodności nie dostarczy wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń, wówczas zespół przeprowadzający badanie grupy przeprowadza sam lub zleca biegłemu rewidentowi części składowej grupy wykonanie badania skuteczności działania tych kontroli.

Określenie rodzaju prac dotyczących informacji finansowych części składowej grupy, które należy wykonać (Zob. par. A47)

Znaczące części składowe grupy

26. W przypadku części składowej grupy, która jest znacząca ze względu na swoje szczególne znaczenie finansowe dla grupy, zespół przeprowadzający badanie grupy lub w jego imieniu biegły rewident części składowej grupy przeprowadza badanie informacji finansowych części składowej grupy przy zastosowaniu istotności części składowej grupy.
27. W przypadku części składowej grupy, która jest znacząca, gdyż ze względu na swój specyficzny rodzaj lub okoliczności prawdopodobnie zawiera ryzyko istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, zespół przeprowadzający badanie grupy lub w jego imieniu biegły rewident części składowej grupy przeprowadza jedno lub więcej z poniższych działań:
- (a) badanie informacji finansowych części składowej grupy przy zastosowaniu istotności dla części składowej grupy,
 - (b) badanie jednego lub kilku sald kont, grup transakcji lub ujawnień odnoszących się do prawdopodobnie znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, (zob. par. A48)
 - (c) specyficzne procedury badania odnoszące się do prawdopodobnie znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego (zob. par. A49).

Części składowe grupy, które nie są znaczącymi częściami składowymi grupy

28. W przypadku części składowych grupy, które nie są znaczące zespół przeprowadzający badanie grupy przeprowadza procedury analityczne na poziomie grupy. (Zob. par. A50)
29. Jeżeli zespół przeprowadzający badanie grupy nie jest przekonany, że wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których można oprzeć opinię o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, zostaną uzyskane w wyniku:

⁹ MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”.

- (a) wykonanych prac dotyczących informacji finansowych znaczących części składowych grupy,
- (b) wykonanych prac dotyczących kontroli na poziomie grupy oraz procesu konsolidacji oraz
- (c) procedur analitycznych przeprowadzonych na poziomie grupy,

wówczas zespół przeprowadzający badanie grupy wybiera części składowe grupy, które nie są znaczącymi częściami składowymi grupy, i przeprowadza sam lub angażuje biegłego rewidenta części składowej grupy do przeprowadzenia jednego lub kilku z poniższych działań dotyczących informacji finansowych wybranych części składowych grupy: (zob. par. A51-A53)

- badanie informacji finansowych części składowej grupy przy zastosowaniu istotności dla części składowej grupy,
- badanie jednego lub kilku sald kont, grup transakcji lub ujawnień,
- przegląd informacji finansowych części składowej grupy przy zastosowaniu istotności dla części składowej grupy,
- specyficzne procedury.

Zespół przeprowadzający badanie grupy różnicuje wybór części składowych grupy na przestrzeni czasu.

Udział w pracach wykonywanych przez biegłych rewidentów części składowych grupy (Zob. par. A54-A55)

Znaczące części składowe grupy – oszacowanie ryzyka

30. Jeżeli biegły rewident części składowej grupy przeprowadza badanie informacji finansowych znaczącej części składowej grupy, zespół przeprowadzający badanie grupy bierze udział w oszacowaniu ryzyka części składowej grupy aby zidentyfikować znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres uczestnictwa zespołu przeprowadzającego badanie grupy wpływa zrozumienie przez zespół przeprowadzający badanie grupy biegłego rewidenta części składowej grupy, ale obejmuje przynajmniej:

- (a) omówienie z biegłym rewidentem części składowej grupy lub z kierownictwem części składowej grupy tych działalności części składowej grupy, które są znaczące dla grupy,
- (b) omówienie z biegłym rewidentem części składowej grupy jej podatności na istotne zniekształcenie informacji finansowych spowodowane oszustwem lub błędem oraz
- (c) przejrzanie dokumentacji biegłego rewidenta części składowej grupy dotyczącej zidentyfikowanych znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Dokumentacja taka może mieć formę memorandum odzwierciedlającego wnioski biegłego rewidenta części składowej grupy, które odnoszą się do zidentyfikowanych znaczących ryzyk.

Zidentyfikowane znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego – dalsze procedury badania

31. Jeżeli znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego zostały zidentyfikowane w części składowej grupy w odniesieniu do której biegły rewident części składowej grupy wykonuje prace, to zespół przeprowadzający badanie grupy ocenia odpowiedniość dalszych procedur badania, które wymagają przeprowadzenia, w reakcji na

zidentyfikowane znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Zespół przeprowadzający badanie grupy, bazując na poznaniu przez biegłego rewidenta części składowej grupy, ustala, czy niezbędne jest zaangażowanie się w dalsze procedury badania.

Proces konsolidacji

32. Zgodnie z paragrafem 17, zespół przeprowadzający badanie grupy uzyskuje zrozumienie kontroli na poziomie grupy i procesu konsolidacji, włącznie z instrukcjami przekazanymi częścią składową przez kierownictwo grupy. W myśl z paragrafu 25, zespół przeprowadzający badanie grupy lub na jego zlecenie biegły rewident części składowej grupy, testuje skuteczność działania kontroli na poziomie grupy, jeżeli rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres prac, które mają być wykonane w odniesieniu do procesu konsolidacji są oparte na oczekiwaniu, że kontrole na poziomie grupy działają skutecznie, albo jeżeli same procedury wiarygodności nie mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń.
33. Zespół przeprowadzający badanie grupy projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania procesu konsolidacji w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego wynikającego z procesu konsolidacji. Procedury te obejmują ocenę, czy wszystkie części składowe grupy zostały włączone do skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
34. Zespół przeprowadzający badanie grupy ocenia odpowiedniość, kompletność i dokładność korekt i przeklasyfikowań konsolidacyjnych, oraz ocenia, czy występują czynniki ryzyka oszustwa lub oznaki możliwej stronniczości kierownictwa. (Zob. par. A47)
35. Jeżeli informacje finansowe części składowej grupy nie zostały sporządzone zgodnie z tymi samymi zasadami (polityką) rachunkowości, które mają zastosowanie do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, to zespół przeprowadzający badanie grupy ocenia czy informacje finansowe tej części składowej grupy zostały odpowiednio skorygowane dla celów sporządzenia i prezentacji skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
36. Zespół przeprowadzający badanie grupy ustala, czy informacje finansowe zawarte w informacjach przekazanych przez biegłego rewidenta części składowej grupy (zob. par. 41 (c)) są tymi samymi informacjami, które zostały włączone do skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
37. Jeżeli skonsolidowane sprawozdanie finansowe obejmuje sprawozdanie finansowe części składowej grupy, które ma inną datę zakończenia okresu sprawozdawczego niż grupa, to zespół przeprowadzający badanie grupy ocenia, czy do tego sprawozdania wprowadzono odpowiednie korekty zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Późniejsze zdarzenia

38. Gdy zespół przeprowadzający badanie grupy lub biegli rewidenti części składowych grupy przeprowadzają badanie informacji finansowych części składowych grupy, wówczas zespół przeprowadzający badanie grupy lub biegli rewidenti części składowych grupy, przeprowadzają procedury w celu identyfikacji w tych częściach składowych grupy zdarzeń, które wystąpiły pomiędzy datą informacji finansowych części składowych grupy a datą sprawozdania biegłego rewidenta z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, gdyż zdarzenia te mogą spowodować konieczność dokonania korekty lub ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

39. Jeżeli biegli rewidenci części składowych grupy przeprowadzają prace inne niż badanie informacji finansowych części składowej grupy, zespół przeprowadzający badanie grupy zwraca się z prośbą do biegłych rewidentów części składowych grupy o powiadomienie na piśmie, jeśli dowiedzą się o wystąpieniu późniejszych zdarzeń, które mogą wymagać korekty lub ujawnienia informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Komunikowanie się z biegłym rewidentem części składowej grupy

40. Zespół przeprowadzający badanie grupy przedstawia swoje wymogi biegłemu rewidentowi części składowej grupy w odpowiednim czasie. Ta komunikacja wskazuje pracę, która ma być wykonana, wykorzystanie tej pracy, oraz formę i zakres komunikowania się przez biegłego rewidenta części składowej grupy z zespołem przeprowadzającym badanie grupy. Obejmuje ona również: (zob. par. A57, A58, A60)
- (a) prośbę, aby biegły rewident części składowej grupy, znając kontekst w jakim zespół przeprowadzający badanie grupy będzie wykorzystywał pracę biegłego rewidenta części składowej grupy, potwierdził, że będzie współpracował z zespołem przeprowadzającym badanie grupy, (zob. par. A59)
 - (b) wymogi etyczne, które są odpowiednie dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a w szczególności, wymogi niezależności,
 - (c) w przypadku badania lub przeglądu informacji finansowych części składowej grupy, istotność części składowej grupy (oraz jeżeli to ma zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) oraz próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być uznane za w sposób oczywisty błahę dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
 - (d) zidentyfikowane znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowane oszustwem lub błędem, które mają znaczenie dla pracy biegłego rewidenta części składowej grupy. Zespół przeprowadzający badanie grupy zwraca się z prośbą do biegłego rewidenta części składowej grupy o przekazywanie informacji o każdym innym zidentyfikowanym znaczącym ryzyku istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem w części składowej grupy oraz o sposobie reakcji biegłego rewidenta części składowej grupy na to ryzyko,
 - (e) listę stron powiązanych sporządzoną przez kierownictwo grupy oraz wszelkich innych stron powiązanych, których istnienia jest świadomy zespół przeprowadzający badanie grupy. Zespół przeprowadzający badanie grupy zwraca się z prośbą do biegłego rewidenta części składowej grupy o przekazywanie w odpowiednim czasie informacji o stronach powiązanych, które nie zostały wcześniej wskazane przez kierownictwo grupy lub zespół przeprowadzający badanie grupy. Zespół przeprowadzający badanie grupy ustala, czy informacje o dodatkowych stronach powiązanych należy przekazać innym biegłym rewidentom części składowych grupy.
41. Zespół przeprowadzający badanie grupy zwraca się z prośbą do biegłego rewidenta części składowej grupy o informowanie go o sprawach istotnych dla formułowanych przez zespół przeprowadzający badanie grupy wniosków w odniesieniu do badania grupy. Obejmują one: (Zob. par. A60):
- (a) informacje, czy biegły rewident części składowej grupy przestrzegał wymogów etycznych, które są odpowiednie dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym

wymogu niezależności i kompetencji zawodowych,

- (b) informacje, czy biegły rewident części składowej grupy przestrzegał wymogów określonych przez zespół przeprowadzający badanie grupy,
- (c) identyfikację informacji finansowych części składowej grupy, której dotyczy sprawozdanie z badania,
- (d) informacje o przypadkach nieprzestrzegania przepisów prawa lub regulacji, które mogły prowadzić do istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
- (e) listę nieskorygowanych zniekształceń informacji finansowych części składowej grupy (lista nie musi zawierać zniekształceń uznanych za w sposób oczywisty błaha, które znajdują się poniżej progu zakomunikowanego przez zespół przeprowadzający badanie grupy, (zob. par. 40 (c))
- (f) oznaki wskazujące na możliwą stronniczość kierownictwa,
- (g) opis wszelkich zidentyfikowanych znaczących słabości kontroli wewnętrznej na poziomie części składowej grupy,
- (h) inne znaczące sprawy, które biegły rewident części składowej grupy przedstawił lub zamierza przedstawić osobom sprawującym nadzór nad częścią składową grupy, w tym o oszustwie lub podejrzanym oszustwie z udziałem kierownictwa części składowej grupy, pracowników pełniących znaczące role w kontroli wewnętrznej lub innych osób, jeżeli oszustwo doprowadziło do istotnego zniekształcenia informacji finansowych części składowej grupy,
- (i) wszelkie inne sprawy, które mogą mieć znaczenie dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub sprawy, na które biegły rewident części składowej grupy chce zwrócić uwagę zespołu przeprowadzającego badanie grupy, w tym na wyjątki zauważone w pisemnych oświadczeniach, o które biegły rewident części składowej grupy poprosił kierownictwo części składowej grupy,
- (j) ogólne spostrzeżenia, wnioski lub opinie biegłego rewidenta części składowej grupy.

Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania

Ocena informacji uzyskanych od biegłych rewidentów części składowych grupy oraz odpowiedniość ich pracy

- 42. Zespół przeprowadzający badanie grupy ocenia informacje przekazane przez biegłego rewidenta części składowej grupy (zob. par. 41). Zespół przeprowadzający badanie grupy:
 - (a) omawia znaczące sprawy wynikające z tej oceny z biegłym rewidentem części składowej grupy, kierownictwem części składowej grupy lub kierownictwem grupy oraz
 - (b) ustala, czy konieczny jest przegląd innych odpowiednich części dokumentacji badania biegłego rewidenta części składowej grupy. (Zob. par. A60)
- 43. Jeżeli zespół przeprowadzający badanie grupy stwierdza, że praca biegłego rewidenta części składowej grupy jest niewystarczająca, wówczas określa jakie dodatkowe procedury mają być przeprowadzone i czy powinien je przeprowadzić biegły rewident części składowej grupy czy sam zespół.

Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania

44. Od biegłego rewidenta wymaga się uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby obniżyć ryzyko badania do akceptowalnie niskiego poziomu, co umożliwi biegłemu rewidentowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków na których można oprzeć opinię z badania¹⁰. Zespół przeprowadzający badanie grupy ocenia, czy dowody badania uzyskane w wyniku procedur badania przeprowadzonych w związku z procesem konsolidacji i prac wykonanych przez zespół przeprowadzający badanie grupy oraz prac wykonanych przez biegłych rewidentów części składowych grupy są wystarczające i odpowiednie, aby oprzeć na nich opinię z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. (Zob. par. A62)
45. Partner odpowiedzialny za badanie grupy ocenia skutki jakie dla opinii z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego mają nieskorygowane zniekształcenia (zarówno rozpoznane przez zespół przeprowadzający badanie grupy, jak i te, o których poinformowali biegli rewidenci części składowych grupy) oraz wszelkie przypadki niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. (Zob. par. A63)

Komunikowanie się z kierownictwem grupy i osobami sprawującym nadzór nad grupą

Komunikowanie się z kierownictwem grupy

46. Zespół przeprowadzający badanie grupy ustala, które zidentyfikowane słabości kontroli wewnętrznej należy przedstawić osobom sprawującym nadzór i kierownictwu grupy zgodnie z MSB 265¹¹. Ustalając to zespół przeprowadzający badanie grupy analizuje:
- (a) słabości kontroli wewnętrznej na poziomie całej grupy, które zostały zidentyfikowane przez zespół przeprowadzający badanie grupy,
 - (b) słabości kontroli wewnętrznej, które zespół przeprowadzający badanie grupy zidentyfikował w kontrolach wewnętrznych w częściach składowych grupy oraz
 - (c) słabości kontroli wewnętrznej, na które biegli rewidenci części składowych grupy zwrócili uwagę zespołu przeprowadzającego badanie grupy.
47. Jeżeli zespół przeprowadzający badanie grupy zidentyfikował oszustwo lub zwrócił na nie uwagę biegły rewident części składowej grupy (zob. par. 41(h)), lub informacje wskazują na możliwość popełnienia oszustwa, zespół przeprowadzający badanie grupy przekazuje informację kierownictwu odpowiedniego szczebla grupy w odpowiednim czasie, w celu poinformowania osób, których podstawowym obowiązkiem jest zapobieganie i wykrywanie oszustw, o ważnych sprawach związanych z ich odpowiedzialnością (Zob. par. A64).
48. Biegły rewident części składowej grupy może być zobowiązany ustawowo, na mocy regulacji lub z innych powodów, do wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym części składowej grupy. W takim przypadku zespół przeprowadzający badanie grupy zwraca się do kierownictwa grupy z prośbą o poinformowanie kierownictwa części składowej grupy o sprawach, które zdaniem zespołu mogą być znaczące dla sprawozdania finansowego części składowej grupy, o których istnieniu kierownictwo części składowej grupy może nie wiedzieć. Jeżeli kierownictwo grupy odmawia poinformowania o tych sprawach kierownictwa części składowej grupy, zespół przeprowadzający badanie grupy omawia tę sprawę z osobami sprawującymi nadzór nad grupą. Jeśli sprawa pozostaje nierozwiązana, zespół przeprowadzający badanie grupy, mając na uwadze

¹⁰ MSB 200, paragraf 17.

¹¹ MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”.

prawne i zawodowe wymogi zachowania poufności, rozważa, czy doradzić biegłemu rewidentowi części składowej grupy wstrzymanie się z wydaniem sprawozdania z badania sprawozdania finansowego części składowej grupy do czasu rozstrzygnięcia sprawy. (zob. par. A65)

49. Zespół przeprowadzający badanie grupy przedstawia osobom sprawującym nadzór nad grupą, oprócz tych o których mowa w MSB 260¹² i innych MSB, poniższe sprawy: (Zob. par. A66)
- (a) ogólny zarys rodzajów prac do wykonania w związku z informacjami finansowymi części składowej grupy,
 - (b) ogólny zarys rodzaju planowanego zaangażowania się zespołu przeprowadzającego badanie grupy w prace, które biegli rewidenty części składowych grupy mają wykonać w związku z informacjami finansowymi znaczących części składowych grupy,
 - (c) przypadki, gdy ocena pracy biegłych rewidentów części składowych grupy przez zespół przeprowadzający badanie grupy budzi wątpliwości, co do jakości pracy tych biegłych rewidentów,
 - (d) wszelkie ograniczenia zakresu badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, na przykład, gdy dostęp zespołu przeprowadzającego badanie grupy do informacji mógł zostać ograniczony,
 - (e) oszustwo lub podejrzanosć oszustwa z udziałem kierownictwa grupy, kierownictwa części składowej grupy, pracowników posiadających znaczące role w kontrolach na poziomie grupy oraz innych osób, gdy oszustwo doprowadziło do istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Dokumentacja

50. Zespół przeprowadzający badanie grupy zamieszcza w dokumentacji badania następujące sprawy¹³:
- (a) analizę części składowych grupy wraz ze wskazaniem, które z nich są znaczące oraz rodzaju prac wykonanych w związku z informacjami finansowymi części składowej grupy,
 - (b) rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres zaangażowania zespołu przeprowadzającego badanie grupy w prace wykonywane przez biegłych rewidentów znaczących części składowych grupy, w tym, gdzie to możliwe, dokonany przez zespół przeprowadzający badanie grupy przegląd ważnych części dokumentacji badania biegłych rewidentów części składowych grupy oraz zawartych w nich wniosków,
 - (c) pisemne informacje wymieniane pomiędzy zespołem przeprowadzającym badanie grupy a biegłymi rewidentami części składowych grupy na temat wymogów określonych przez zespół przeprowadzający badanie grupy.

* * *

¹² MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”.

¹³ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 i paragraf A6.

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Części składowe grupy podlegające badaniu ustawowemu, na mocy regulacji lub z innego względu (Zob. par. 3)

- A1. Czynniki, które mogą wpływać na decyzję zespołu przeprowadzającego badanie grupy o wykorzystaniu badania wymaganego ustawowo, na mocy regulacji lub z innego powodu, w celu uzyskania dowodów badania dotyczących badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego obejmują:
- różnice między ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej zastosowanymi przy sporządzaniu sprawozdania finansowego części składowej grupy oraz skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
 - różnice między standardami badania i innymi stosowanymi przez biegłego rewidenta części składowej grupy a standardami, które są stosowane przy badaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
 - czy badanie sprawozdania finansowego części składowej grupy będzie zakończone w terminie zgodnym z harmonogramem sprawozdawczości grupy.

Definicje

Część składowa grupy (Zob. par. 9(a))

- A2. Struktura grupy wpływa na sposób identyfikacji części składowych grupy. Na przykład, system sprawozdawczości finansowej grupy może być oparty na strukturze organizacyjnej zgodnie z którą informacje finansowe są sporządzane przez jednostkę dominującą oraz jedną bądź więcej jednostek zależnych, wspólnych przedsięwzięć, lub inwestycji ujmowanych zgodnie z metodą praw własności, lub według ceny nabycia, albo przez centralę, lub oddziały albo filie grupy, lub poprzez kombinację obu. Niektóre grupy mogą jednak organizować swój system sprawozdawczości w oparciu o funkcje, procesy, produkty lub usługi (bądź grupy produktów lub usług), lub położenie geograficzne. W tych przypadkach jednostką lub działalnością, dla której grupa lub kierownictwo części składowej grupy sporządza informacje finansowe włączane do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, mogą być funkcje, procesy, produkty lub usługi (lub grupy produktów lub usług) lub położenie geograficzne.
- A3. W ramach systemu sprawozdawczości finansowej grupy mogą istnieć różne poziomy części składowych grupy, w takim przypadku bardziej odpowiednie może być identyfikowanie części składowych grupy na pewnych poziomach agregacji aniżeli indywidualnie.
- A4. Części składowe grupy zagregowane na określonym poziomie mogą stanowić część składową dla celów badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego; jednakże taka część składowa grupy może także sporządzać skonsolidowane sprawozdanie finansowe, które obejmuje informacje finansowe wchodzących w jej skład części składowych grupy (tj. podgrupa). Dlatego niniejszy standard może być stosowany przez różnych partnerów odpowiedzialnych za badanie grupy oraz zespoły przeprowadzające badanie grupy dla celów badania różnych podgrup wchodzących w skład większej grupy.

Znacząca część składowa grupy (Zob. par. 9(m))

- A5. Wraz ze wzrostem finansowego znaczenia części składowej grupy, wzrasta zwykle ryzyko istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Zespół przeprowadzający badanie grupy może przyjąć określony procent w stosunku do obranego wskaźnika jako pomoc w identyfikacji części składowych grupy, które mają indywidualne

znaczenie finansowe. Identyfikacja wzorca i ustalenie określonego procentu wymagają zastosowania zawodowego osądu. W zależności od rodzaju i okoliczności dotyczących grupy, właściwe wzorce mogą obejmować aktywa grupy, zobowiązania, przepływy pieniężne, zyski lub obroty. Na przykład, zespół przeprowadzający badanie grupy może uznać, że części składowe grupy przekraczające 15% kwoty wybranego wzorca są znaczącymi częściami składowymi. Zależnie od okoliczności może jednak zostać przyjęty wyższy lub niższy procent.

- A6. Zespół przeprowadzający badanie grupy może również zidentyfikować część składową jako prawdopodobnie zawierającą znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, ze względu na jej specyficzny rodzaj lub okoliczności (tj. ryzyka, które wymagają szczególnej uwagi podczas badania¹⁴). Na przykład, część składowa grupy może odpowiadać za handel w walutach obcych i w ten sposób narazić grupę na znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia, pomimo że ta część składowa grupy indywidualnie nie posiada znaczenia finansowego dla grupy.

Biegły rewident części składowej grupy (Zob. par. 9(b))

- A7. Członek zespołu przeprowadzającego badanie grupy może wykonać prace dotyczące informacji finansowych części składowej grupy na prośbę zespołu przeprowadzającego badanie grupy. W takim przypadku, ten członek zespołu jest także biegłym rewidentem części składowej grupy.

Odpowiedzialność (Zob. par. 11)

- A8. Pomimo, że biegli rewidenci części składowych grupy mogą wykonać prace dotyczące informacji finansowych części składowej grupy dla celów badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego i jako tacy są odpowiedzialni za ogół poczynionych przez siebie ustaleń, wniosków i opinii, to partner odpowiedzialny za badanie grupy lub firma audytorska, z ramienia której działają, są stroną odpowiedzialną za opinię z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- A9. Jeżeli opinia z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest zmodyfikowana, ponieważ zespół przeprowadzający badanie grupy nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących informacji finansowych jednej lub kilku części składowych grupy, wówczas akapit „*Podstawa opinii z zastrzeżeniem*” w sprawozdaniu biegłego rewidenta z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego opisuje powody braku tej możliwości bez odnoszenia się do biegłego rewidenta części składowej grupy chyba, że wskazanie to jest niezbędne dla właściwego wyjaśnienia okoliczności.¹⁵

Akceptacja i kontynuacja zlecenia

Uzyskanie zrozumienia na etapie przyjęcia lub kontynuacji zlecenia (Zob. par. 12)

- A10. W przypadku nowego zlecenia, zrozumienie grupy, jej części składowych i ich otoczenia przez zespół przeprowadzający badanie grupy może być uzyskane z:
- informacji dostarczonych przez kierownictwo grupy,
 - komunikacji z kierownictwem grupy oraz
 - komunikacji z poprzednim zespołem przeprowadzającym badanie grupy, kierownictwem części składowej grupy lub biegłymi rewidentami części składowych grupy, gdy to odpowiednie.

¹⁴ MSB 315 (zmieniony), paragrafy 27-29.

¹⁵ MSB 705 (zmieniony), paragraf 20.

A11. Zrozumienie przez zespół przeprowadzający badanie grupy może obejmować sprawy takie jak:

- strukturę grupy, w tym prawną i organizacyjną (tj. jak zorganizowany jest system sprawozdawczości finansowej grupy),
- rodzaje działalności części składowych grupy, które są znaczące dla grupy, w tym otoczenie branżowe i regulacyjne, gospodarcze i polityczne, w których te działalności są prowadzone,
- korzystanie z organizacji usługowych, w tym centrów usług wspólnych,
- opis kontroli na poziomie grupy,
- złożoność procesu konsolidacji,
- czy biegli rewidenci części składowych grupy, którzy nie działają z ramienia firmy partnera odpowiedzialnego za badanie grupy ani sieci, przeprowadzą prace dotyczące informacji finansowych którejkolwiek z części składowych grupy oraz uzasadnienie kierownictwa grupy dotyczące wyznaczenia więcej niż jednego biegłego rewidenta,
- czy zespół przeprowadzający badanie grupy:
 - będzie miał nieograniczony dostęp do osób sprawujących nadzór nad grupą, kierownictwa grupy, osób sprawujących nadzór nad częścią składową grupy i kierownictwa części składowej grupy, do informacji o części składowej grupy i biegłych rewidentów części składowej grupy (w tym do stosownej dokumentacji badania, potrzebnej zespołowi przeprowadzającemu badanie grupy) oraz
 - będzie w stanie wykonać niezbędne prace dotyczące informacji finansowych części składowej grupy.

A12. W przypadku kontynuacji zlecenia, na zdolność zespołu przeprowadzającego badanie grupy do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania mogą wpływać znaczące zmiany, na przykład:

- w strukturze grupy (na przykład nabycia, zbycia, reorganizacje lub zmiany w sposobie organizacji systemu sprawozdawczości finansowej grupy),
- w działalności części składowych grupy, które są znaczące dla grupy,
- w składzie organów odpowiedzialnych za nadzór nad grupą, kierownictwa grupy lub kluczowego kierownictwa znaczących części składowych grupy,
- wątpliwości zespołu przeprowadzającego badanie grupy co do uczciwości i kompetencji kierownictwa grupy lub kierownictwa części składowej grupy,
- w kontrolach na poziomie grupy,
- w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.

Oczekiwanie uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania (Zob. par. 13)

A13. Grupa może składać się tylko z części składowych grupy, które nie są uznane za znaczące. W takich okolicznościach partner odpowiedzialny za badanie grupy może racjonalnie oczekiwać uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię z badania, jeżeli zespół przeprowadzający badanie grupy będzie w stanie:

- (a) wykonać prace dotyczące informacji finansowych niektórych z tych części składowych grupy oraz

- (b) zaangażować się w prace wykonywane przez biegłych rewidentów części składowych grupy dotyczące informacji finansowych innych części składowych grupy w zakresie niezbędnym do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

Dostęp do informacji (Zob. par. 13)

- A14. Dostęp zespołu przeprowadzającego badanie grupy do informacji może być ograniczony przez okoliczności, którym kierownictwo grupy nie może przeciwdziałać, na przykład przepisy prawa dotyczące poufności i ochrony danych osobowych, lub odmowę biegłego rewidenta części składowej grupy dostępu do mającej znaczenie dokumentacji badania potrzebnej zespołowi przeprowadzającemu badanie grupy. Dostęp do informacji może być także ograniczany przez kierownictwo grupy.
- A15. Jeżeli dostęp do informacji jest ograniczony przez okoliczności zespół przeprowadzający badanie grupy wciąż może uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, staje się to jednak mniej prawdopodobne wraz ze wzrostem znaczenia części składowej grupy. Na przykład zespół przeprowadzający badanie grupy może nie mieć dostępu do osób sprawujących nadzór, kierownictwa lub biegłego rewidenta (w tym stosownej dokumentacji badania której potrzebuje zespół przeprowadzający badanie grupy) części składowej grupy, która jest ujmowana zgodnie z metodą praw własności. Jeżeli część składowa grupy nie jest istotną częścią składową, a zespół przeprowadzający badanie grupy posiada pełne sprawozdanie finansowe części składowej grupy wraz ze sprawozdaniem biegłego rewidenta z badania, oraz ma dostęp do informacji posiadanych przez kierownictwo grupy, odnoszących się do tej części składowej grupy, zespół przeprowadzający badanie grupy może uznać, że informacje te stanowią wystarczające i odpowiednie dowody badania tej części składowej grupy. Jeżeli jednak część składowa grupy jest znaczącą częścią składową grupy, to zespół przeprowadzający badanie grupy nie będzie mógł spełnić wymogów niniejszego standardu dotyczących okoliczności odpowiednich dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na przykład, zespół przeprowadzający badanie grupy nie będzie w stanie spełnić wymogów określonych w paragrafach 30-31 dotyczących zaangażowania się w prace biegłego rewidenta części składowej grupy. Dlatego zespół przeprowadzający badanie grupy nie będzie w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania tej części składowej grupy. Wpływ braku możliwości uzyskania przez zespół przeprowadzający badanie grupy wystarczających i odpowiednich dowodów badania jest rozważany w świetle MSB 705 (zmienionego).
- A16. Zespół przeprowadzający badanie grupy nie będzie w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, jeżeli kierownictwo grupy ogranicza dostęp zespołu przeprowadzającego badanie grupy lub biegłego rewidenta części składowej grupy do informacji o znaczącej części składowej grupy.
- A17. Mimo iż zespół przeprowadzający badanie grupy może być w stanie uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, jeśli ograniczenie takie dotyczy części składowej grupy uznanej za nieznaczącą część składową, to przyczyna tego ograniczenia może wpływać na opinię z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na przykład może wpływać na ocenę wiarygodności odpowiedzi kierownictwa grupy udzielanych na zapytania zespołu przeprowadzającego badanie grupy i wiarygodność oświadczeń kierownictwa grupy składanych temu zespołowi.
- A18. Przepisy prawa lub regulacja mogą zakazywać partnerowi odpowiedzialnemu za badanie grupy odrzucenia bądź wycofania się z wykonania zlecenia. Na przykład, w niektórych systemach prawnych biegły rewident jest wybierany na określony czas i nie wolno mu wycofać się przed

końcem tego okresu. Ponadto, w sektorze publicznym, opcja odrzucenia bądź wycofania się z wykonania zlecenia może nie być dostępna dla biegłego rewidenta, ze względu na rodzaj powierzonego mu mandatu lub ze względu na interes publiczny. W takich okolicznościach, niniejszy MSB ma nadal zastosowanie do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a wpływ braku możliwości uzyskania przez zespół przeprowadzający badanie grupy wystarczających i odpowiednich dowodów badania jest rozważany zgodnie z MSB 705 (zmienionym).

A19. Załącznik 1 zawiera przykład sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego opinię z zastrzeżeniem uzasadnionym brakiem możliwości uzyskania przez zespół przeprowadzający badanie grupy wystarczających i odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do znaczącej części składowej grupy rozliczanej metodą praw własności, w sytuacji, gdy według osądu zespołu przeprowadzającego badanie grupy, wpływ tego faktu jest istotny, ale nie rozległy.

Warunki zlecenia badania (Zob. par. 14)

A20. Warunki zlecenia badania wskazują mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej¹⁶. Do warunków zlecenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego mogą być włączone dodatkowe sprawy, na przykład takie, jak:

- komunikacja między zespołem przeprowadzającym badanie grupy a biegłymi rewidentami części składowych grupy nie powinna być ograniczona w zakresie, w jakim jest to możliwe w myśl przepisów prawa lub regulacji,
- ważne informacje przekazywane pomiędzy biegłymi rewidentami części składowych grupy, osobami sprawującymi nadzór nad częściami składowymi grupy oraz kierownictwem części składowych grupy, w tym informacje dotyczące istotnych słabości kontroli wewnętrznej, powinny być przekazane zespołowi przeprowadzającemu badanie grupy,
- ważne informacje przekazywane między władzami regulacyjnymi a częściami składowymi grupy odnoszące się do sprawozdawczości finansowej powinny być przekazane zespołowi przeprowadzającemu badanie grupy oraz
- w zakresie, w jakim zespół przeprowadzający badanie grupy uważa to za konieczne, należy zezwolić na:
 - dostęp do informacji o części składowej grupy, osób sprawujących nadzór nad częściami składowymi grupy, kierownictwa części składowych grupy i biegłych rewidentów części składowych grupy (w tym do stosownej dokumentacji badania potrzebnej zespołowi przeprowadzającemu badanie grupy) oraz
 - wykonanie prac lub zwrócenie się z prośbą do biegłego rewidenta części składowej grupy, aby przeprowadził prace dotyczące informacji finansowej części składowej grupy.

A21. Ograniczenia nałożone na:

- dostęp zespołu przeprowadzającego badanie grupy do informacji o części składowej grupy, osób sprawujących nadzór nad częściami składowymi grupy, kierownictwa części składowej grupy i biegłych rewidentów części składowej grupy (w tym do stosownej dokumentacji badania poszukiwanej przez zespół przeprowadzający badanie grupy) lub

¹⁶ MSB 210, paragraf 8.

- wymagające wykonania prace dotyczące informacji finansowych części składowej grupy
- po tym, jak partner odpowiedzialny za badanie grupy przyjął zlecenie badania, stwarzają sytuację braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, która może wpłynąć na opinię z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. W wyjątkowych okolicznościach może to nawet prowadzić do wycofania się ze zlecenia, o ile wycofanie się jest możliwe w myśl mających zastosowanie przepisów prawa lub regulacji.

Ogólna strategia i plan badania (Zob. par. 16)

A22. Przegląd ogólnej strategii i planu badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przeprowadzony przez partnera odpowiedzialnego za badanie grupy stanowi ważny element wywiązywania się przez niego z odpowiedzialności za wyznaczenie kierunku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Zrozumienie grupy, jej części składowych, i ich otoczenia

Sprawy, o których uzyskuje zrozumienie zespół przeprowadzający badanie grupy (Zob. par. 17)

A23. MSB 315 (zmieniony) zawiera wytyczne dotyczące spraw, które biegły rewident może rozważyć w trakcie uzyskiwania zrozumienia branży, regulacji i innych zewnętrznych czynników wpływających na jednostkę, w tym mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, rodzaju jednostki, jej celów i strategii oraz powiązanych ryzyk działalności, pomiaru i oceny wyników finansowych jednostki¹⁷. Załącznik 2 niniejszego MSB zawiera wytyczne w zagadnieniach specyficznych dla grupy, w tym dotyczących procesu konsolidacji.

Instrukcje wydane przez kierownictwo grupy częściom składowym (Zob. par.17)

A24. Aby zapewnić jednolitość i porównywalność informacji finansowych, kierownictwo grupy zazwyczaj wydaje częściom składowym grupy instrukcje. Takie instrukcje wskazują wymogi dotyczące informacji finansowych części składowej grupy, które mają być włączone do sprawozdania finansowego grupy i często zawierają podręczniki procedur sprawozdawczości finansowej oraz pakiet sprawozdawczy. Pakiet sprawozdawczy zazwyczaj składa się ze standardowych formatek do przekazywania informacji finansowych włączanych do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Pakiet sprawozdawczy przeważnie nie ma jednak postaci pełnego sprawozdania finansowego sporządzanego i prezentowanego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

A25. Instrukcje zazwyczaj obejmują:

- zasady (polityki) rachunkowości, które należy zastosować,
- wymogi ustawowe i inne dotyczące ujawnień mających zastosowanie do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym:
 - identyfikację i sprawozdawczość segmentów,
 - powiązania i transakcje ze stronami powiązаныmi,
 - wewnątrzgrupowe transakcje i niezrealizowane zyski,
 - wewnątrzgrupowe salda kont.
- harmonogram sprawozdawczości.

¹⁷ MSB 315 (zmieniony), paragrafy A25-A49.

A26. Zapoznanie się przez zespół przeprowadzający badanie grupy z instrukcjami może obejmować ocenę:

- przejrzystości i wykonalności instrukcji w kontekście wypełnienia pakietu sprawozdawczego,
- czy instrukcje:
 - przedstawiają adekwatnie cechy mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
 - dostarczają ujawnień wystarczających do zachowania zgodności z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, na przykład dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi oraz informacji o segmentach,
 - zapewniają identyfikację korekt konsolidacyjnych, na przykład dotyczących transakcji wewnątrzgrupowych i niezrealizowanych zysków oraz wewnątrzgrupowych sald kont,
 - zapewniają zatwierdzenie informacji finansowych przez kierownictwo części składowej grupy.

Oszustwo (Zob. par. 17).

A27. Od biegłego rewidenta wymaga się identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem oraz zaprojektowania i wdrożenia odpowiednich reakcji na oszacowane ryzyka¹⁸. Informacje wykorzystywane do identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem mogą obejmować poniższe:

- dokonane przez kierownictwo grupy oszacowanie ryzyk, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone na skutek oszustwa oraz
- proces identyfikacji i reakcji kierownictwa grupy na ryzyka oszustwa w grupie, w tym na specyficzne ryzyka oszustwa zidentyfikowane przez kierownictwo grupy lub salda kont, grupy transakcji i ujawnienia, dla których prawdopodobne jest ryzyko oszustwa,
- czy istnieją szczególne części składowe grupy, dla których prawdopodobne jest ryzyko oszustwa,
- w jaki sposób osoby sprawujące nadzór nad grupą monitorują procesy identyfikacji i reakcji kierownictwa grupy na ryzyka oszustwa w grupie oraz kontrole ustanowione przez kierownictwo grupy w celu ograniczenia tego ryzyka,
- reakcje osób sprawujących nadzór nad grupą, kierownictwa grupy, odpowiednich osób w ramach funkcji audytu wewnętrznego (i jeśli to odpowiednie kierownictwa i biegłych rewidentów części składowej grupy oraz innych osób) na zapytania zespołu przeprowadzającego badanie grupy, czy mają wiedzę o jakimkolwiek faktycznym, podejrzanym lub domniemanym oszustwie wpływającym na część składową grupy lub grupę.

¹⁸ MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”.

Dyskusja między członkami zespołu przeprowadzającego badanie grupy i biegłymi rewidentami części składowych grupy dotycząca ryzyk istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym ryzyka oszustwa (Zob. par. 17)

A28. Od kluczowych członków zespołu przeprowadzającego badanie grupy wymaga się przedyskutowania podatności jednostki na istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego spowodowane oszustwem lub błędem, w szczególności zwracając uwagę na ryzyka oszustwa. W przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, dyskusje te mogą obejmować również biegłych rewidentów części składowej grupy¹⁹. Na ustalenie przez partnera odpowiedzialnego za badanie grupy, kogo włączyć do dyskusji, w jaki sposób i kiedy zostanie ona przeprowadzona oraz jej zakres, wpływają czynniki, takie jak wcześniejsze doświadczenia dotyczące grupy.

A29. Dyskusja zapewnia możliwość:

- podzielenia się wiedzą o częściach składowych grupy i ich otoczeniu, w tym kontrolach na poziomie grupy,
- wymiany informacji na temat ryzyka gospodarczego części składowych grupy lub grupy,
- wymiany poglądów na temat tego jak i gdzie skonsolidowane sprawozdanie finansowe może być narażone na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem, oraz tego, w jaki sposób kierownictwo grupy i części składowej grupy mogło sporządzić i ukryć oszukańczą sprawozdawczość finansową oraz jak majątek części składowej grupy mógłby być sprzeniewierzony,
- zidentyfikowania stosowanych przez kierownictwo grupy lub części składowej grupy praktyk, które mogą być stronicze lub zaprojektowane tak, że zarządzanie zyskami może prowadzić do oszukańczej sprawozdawczości; na przykład praktyki ujmowania przychodów mogą być niezgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- rozważenia znanych zewnętrznych i wewnętrznych czynników wpływających na grupę, które mogą stwarzać zachęty lub naciski na kierownictwo grupy, kierownictwo części składowej grupy lub inne osoby do popełnienia oszustwa, stwarzając możliwości popełnienia oszustwa oraz wskazywać na istnienie kultury lub otoczenia, które umożliwia kierownictwu grupy, kierownictwu części składowej grupy lub innym osobom racjonalizację popełnienia oszustwa,
- rozważenia ryzyka, że kierownictwo grupy lub części składowej grupy może obchodzić kontrole,
- rozważenia, czy do sporządzenia informacji finansowych części składowych grupy dla celów skonsolidowanego sprawozdania finansowego stosowane są jednolite zasady (polityka) rachunkowości, a jeśli nie, w jaki sposób zidentyfikowane i skorygowane zostały skutki różnic w tych zasadach (polityce) rachunkowości (gdy jest to wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej),
- omówienia oszustw, które zostały zidentyfikowane w częściach składowych grupy lub informacji wskazujących na dokonanie oszustw w częściach składowych grupy,
- wymiany informacji, które mogą wskazywać na nieprzestrzeganie krajowego prawa lub

¹⁹ MSB 240, paragraf 15, MSB 315 (zmieniony), paragraf 10.

regulacji, na przykład wręczanie łapówek i nieodpowiednie praktyki ustalania cen transferowych.

Czynniki ryzyka (Zob. par. 18)

A30. Załącznik 3 przedstawia przykłady warunków i zdarzeń, które indywidualnie lub łącznie mogą wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym na ryzyko spowodowane oszustwem.

Oszacowanie ryzyka (Zob. par.18)

A31. Oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego dokonane przez zespół przeprowadzający badanie grupy na poziomie grupy jest oparte na informacjach takich jak:

- te uzyskane na podstawie poznania grupy, jej części składowych i ich otoczenia, oraz procesu konsolidacji, w tym dowodów badania uzyskanych w trakcie oceny zaprojektowania i wdrożenia kontroli na poziomie grupy i kontroli, które są odpowiednie dla konsolidacji,
- te uzyskane od biegłych rewidentów części składowej grupy.

Zrozumienie biegłego rewidenta części składowej grupy (Zob. par. 19)

A32. Zespół przeprowadzający badanie grupy uzyskuje zrozumienie biegłego rewidenta części składowej grupy, tylko wtedy, gdy zamierza zwrócić się z prośbą, aby biegły rewident części składowej grupy przeprowadził prace dotyczące informacji finansowej części składowej grupy dla celów badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na przykład nie ma konieczności uzyskiwania zrozumienia biegłego rewidenta takich części składowych grupy, w odniesieniu do których zespół przeprowadzający badanie grupy planuje przeprowadzić jedynie procedury analityczne na poziomie grupy.

Procedury stosowane przez zespół przeprowadzający badanie grupy w celu uzyskania zrozumienia biegłego rewidenta części składowej grupy oraz źródeł dowodów badania (Zob. par. 19)

A33. Na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur stosowanych przez zespół przeprowadzający badanie grupy w celu uzyskania zrozumienia biegłego rewidenta części składowej grupy, wpływają takie czynniki, jak wcześniejsze doświadczenie lub wiedza o biegłym rewidentzie oraz stopień, w jakim zespół przeprowadzający badanie grupy oraz biegły rewident części składowej grupy podlegają tym samym politykom i procedurom, na przykład:

- czy zespół przeprowadzający badanie grupy oraz biegłego rewidenta części składowej grupy łączą:
 - wspólne polityki i procedury przeprowadzania prac (na przykład, metodologia badania)
 - wspólne polityki i procedury kontroli jakości lub
 - wspólne polityki i procedury monitorowania.
- spójność lub podobieństwo:
 - przepisów prawa i regulacji lub systemu prawnego,
 - nadzoru zawodowego, dyscypliny i zewnętrznego systemu zapewniania jakości,
 - edukacji i szkoleń,

- organizacji i standardów zawodowych,
- języka i kultury.

A34. Te czynniki oddziałują na siebie wzajemnie i nie wykluczają się. Na przykład zakres procedur stosowanych przez zespół przeprowadzający badanie grupy w celu uzyskania zrozumienia biegłego rewidenta części składowej grupy A, który konsekwentnie stosuje wspólne zasady kontroli jakości oraz polityki i procedury monitorowania, a także metodologię badania, lub działa w tym samym systemie prawnym co partner odpowiedzialny za badanie grupy, może być węższy aniżeli zakres procedur służących uzyskaniu zrozumienia biegłego rewidenta części składowej grupy B, który nie stosuje konsekwentnie wspólnych zasad kontroli jakości oraz polityk i procedur monitorowania oraz wspólnej metodologii badania lub działa w obcym systemie prawnym. Rodzaj procedur przeprowadzanych w odniesieniu do biegłego rewidenta części składowej grupy A i B może również być różny.

A35. Zespół przeprowadzający badanie grupy może uzyskać zrozumienie biegłego rewidenta części składowej grupy na wiele sposobów. W pierwszym roku zaangażowania biegłego rewidenta części składowej grupy, zespół może, na przykład:

- ocenić wyniki systemu monitorowania kontroli jakości, jeżeli zespół przeprowadzający badanie grupy oraz biegły rewident części składowej grupy wywodzą się z tej samej firmy lub sieci firm, które działają w oparciu o i stosują wspólne polityki i procedury nadzoru²⁰,
- spotkać się z biegłym rewidentem części składowej grupy, aby omówić sprawy, o których mowa w paragrafie 19(a)-(c),
- zwrócić się z prośbą do biegłego rewidenta części składowej grupy o pisemne potwierdzenie spraw, o których mowa w paragrafie 19(a)-(c). Załącznik 4 zawiera przykład pisemnego potwierdzenia biegłego rewidenta części składowej grupy,
- zwrócić się z prośbą do biegłego rewidenta części składowej grupy o wypełnienie kwestionariusza dotyczącego spraw, o których mowa w paragrafie 19(a)-(c),
- dyskusję na temat biegłego rewidenta części składowej grupy z współpracownikami z firmy, z której wywodzi się partner odpowiedzialny za badanie grupy lub z cieszącą się uznaniem stroną trzecią posiadającą wiedzę o biegłym rewidentcie części składowej grupy lub
- uzyskać potwierdzenia od organizacji zawodowych, do których należy biegły rewident części składowej grupy lub od władz, które mu nadały licencję lub od innych stron trzecich.

W późniejszych latach, zrozumienie biegłego rewidenta części składowej grupy może być oparte na wcześniejszym doświadczeniu zespołu przeprowadzającego badanie grupy. Zespół przeprowadzający badanie grupy może poprosić biegłego rewidenta części składowej grupy o potwierdzenie, czy w stosunku do poprzedniego roku zaszły jakiegokolwiek zmiany w związku ze sprawami wymienionymi w paragrafie 19(a)-(c).

A36. Tam, gdzie w celu sprawowania nadzoru nad zawodem biegłego rewidenta i monitorowania jakości badań zostały powołane niezależne organy nadzoru, świadomość otoczenia regulacyjnego może wspomóc zespół przeprowadzający badanie grupy w ocenie niezależności i kompetencji

²⁰ Jak wymaga tego MSKJ 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, paragraf 54, lub krajowe wymogi, jeżeli są co najmniej tak samo wymagające.

biegłego rewidenta części składowej grupy. Informacje na temat otoczenia regulacyjnego można uzyskać od biegłego rewidenta części składowej grupy lub od niezależnych organów nadzoru.

Wymogi etyczne odpowiednie dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego (Zob. par. 19(a))

A37. Podczas przeprowadzania prac dotyczących informacji finansowych części składowej grupy dla celów badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, biegły rewident części składowej grupy podlega wymogom etycznym, które są odpowiednie dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Wymogi te mogą się różnić bądź stanowić dodatkowe wymogi w stosunku do wymogów obowiązujących biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie ustawowe części składowej grupy pod rządami wiążącego go systemu prawnego. Dlatego zespół przeprowadzający badanie grupy uzyskuje zrozumienie, czy biegły rewident części składowej grupy rozumie wymogi etyczne dotyczące badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego i będzie postępować zgodnie z nimi w sposób wystarczający do wywiązania się z obowiązków związanych z badaniem grupy.

Zawodowe kompetencje biegłego rewidenta części składowej grupy (Zob. par. 19(b))

A38. Zrozumienie zawodowych kompetencji biegłego rewidenta części składowej grupy przez zespół przeprowadzający badanie grupy może obejmować stwierdzenie, czy biegły rewident części składowej grupy:

- posiada zrozumienie standardów badania i innych standardów mających zastosowanie do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w sposób wystarczający do wywiązania się z obowiązków związanych z badaniem grupy,
- posiada specjalistyczne umiejętności (na przykład szczególną wiedzę o danej branży) niezbędne do przeprowadzenia prac dotyczących informacji finansowych określonej części składowej grupy oraz
- gdzie to stosowne, posiada zrozumienie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wystarczające do wywiązania się przez biegłego rewidenta części składowej grupy z obowiązków związanych z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (instrukcje wydane przez kierownictwo grupy dla części składowych grupy często opisują cechy mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej).

Wykorzystanie zrozumienia biegłego rewidenta części składowej grupy przez zespół przeprowadzający badanie grupy (Zob. par. 19-20)

A39. Zespół przeprowadzający badanie grupy nie może przeciwdziałać brakowi niezależności biegłego rewidenta części składowej grupy poprzez zaangażowanie się w prace wykonywane przez tego biegłego rewidenta części składowej grupy albo poprzez wykonanie dodatkowego oszacowania ryzyka lub dalszych procedur badania informacji finansowych części składowej grupy.

A40. Niemniej jednak, zespół przeprowadzający badanie grupy może przeciwdziałać mniej poważnym obawom dotyczącym kompetencji zawodowych biegłego rewidenta części składowej grupy (na przykład jego braku wiedzy o specyficznych zagadnieniach branży) lub faktowi, że biegły rewident części składowej grupy nie działa w otoczeniu, w którym sprawowany jest aktywny nadzór, przez zaangażowanie się w prace wykonywane przez biegłego części składowej grupy lub wykonanie dodatkowego oszacowania ryzyka lub dalszych procedur badania informacji finansowych części składowej grupy.

A41. Tam, gdzie przepisy prawa lub regulacja zabraniają dostępu do odpowiedniej części dokumentacji badania biegłego rewidenta części składowej grupy, dla przewyciężenia tej sytuacji zespół przeprowadzający badanie grupy może zwrócić się do biegłego rewidenta części składowej grupy z prośbą o sporządzenie memorandum zawierającego stosowne informacje.

Istotność (Zob. par. 21-23)

A42. Od biegłego rewidenta wymaga się, aby:²¹

(a) ustalając ogólną strategię badania, określił:

(i) istotność dla sprawozdania finansowego jako całości,

(ii) jeżeli w specyficznych dla jednostki okolicznościach istnieją szczególne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia, w przypadku których można byłoby racjonalnie oczekiwać, że zniekształcenia na kwoty niższe od istotności przyjętej dla sprawozdania finansowego jako całości, mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane w oparciu o sprawozdanie finansowe, poziom lub poziomy istotności, które należy zastosować do określonych grup transakcji, sald kont i ujawnień oraz

(b) określił istotność wykonawczą.

W kontekście badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, istotność jest określana zarówno dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości, jak też dla informacji finansowych części składowych grupy. Istotność dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości jest wykorzystywana do określenia ogólnej strategii badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

A43. Aby obniżyć do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwo, że łączne nieskorygowane i niewykryte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym zniekształcenia przewyższą istotność określoną dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości, istotność dla części składowej grupy ustala się jako niższą od istotności dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości. Dla różnych części składowych grupy mogą zostać ustalone różne istotności części składowych grupy. Istotność części składowej grupy nie musi być ustalona jako proporcjonalna część istotności określonej dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości. Dlatego, łączna istotność części składowych grupy może przewyższać istotność określoną dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego jako całości. Istotność dla części składowej grupy wykorzystuje się przy określaniu ogólnej strategii badania części składowej grupy.

A44. Istotność części składowej grupy jest określana dla tych części składowych grupy, których informacje finansowe będą badane lub objęte przeglądem jako część badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z paragrafami 26, 27(a) i 29. Istotność części składowej grupy jest stosowana przez biegłego rewidenta części składowej grupy do oceny, czy wykryte i nieskorygowane zniekształcenia są istotne indywidualnie lub łącznie.

A45. W uzupełnieniu do istotności części składowej grupy ustalany jest próg zniekształceń. Zniekształcenia zidentyfikowane w informacjach finansowych części składowej grupy, które przewyższają próg zniekształceń, są przekazywane zespołowi przeprowadzającemu badanie grupy.

²¹ MSB 320 „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”, paragrafy 10-11.

A46. W przypadku badania informacji finansowych części składowej grupy biegły rewident części składowej grupy (lub zespół przeprowadzający badanie grupy) określa istotność wykonawczą na poziomie części składowej grupy. Jest to niezbędne do obniżenia do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że łączne nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia w informacjach finansowych części składowej grupy przewyższą istotność części składowej grupy. W praktyce, zespół przeprowadzający badanie grupy może ustalić istotność części składowej grupy na tym niższym poziomie. Jeżeli ma to miejsce, wówczas biegły rewident części składowej grupy wykorzystuje istotność części składowej grupy dla celów oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia informacji finansowych części składowej grupy i zaprojektowania dalszych procedur badania odpowiednich do oszacowania ryzyka, jak również do stwierdzenia, czy wykryte zniekształcenia są istotne indywidualnie, czy łącznie.

Reagowanie na oszacowane ryzyka

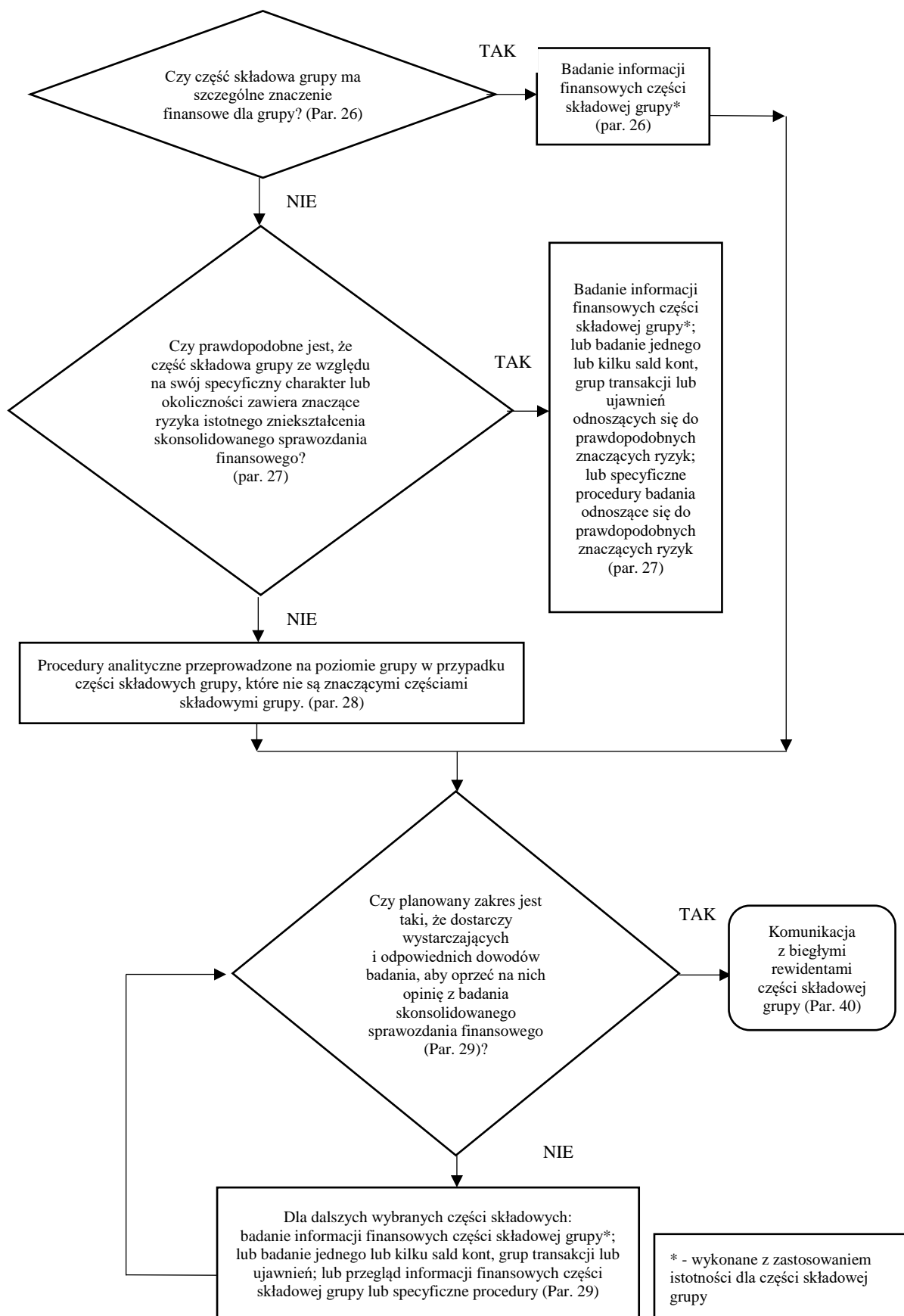
Określenie rodzaju pracy do wykonania w związku z informacjami finansowymi części składowej grupy (Zob. par. 26-27)

A47. Na ustalenie przez zespół przeprowadzający badanie grupy rodzaju prac do przeprowadzenia w związku z informacjami finansowymi części składowej grupy oraz zakresu zaangażowania się zespołu przeprowadzającego badanie grupy w pracę biegłego rewidenta części składowej grupy wpływa:

- (a) znaczenie części składowej grupy,
- (b) zidentyfikowane znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
- (c) ocena przez zespół przeprowadzający badanie grupy sposobu zaprojektowania kontroli na poziomie grupy oraz tego, czy zostały one wdrożone oraz
- (d) zrozumienie przez zespół przeprowadzający badanie grupy biegłego rewidenta części składowej grupy.

Diagram przedstawia, w jaki sposób znaczenie części składowej grupy wpływa na ustalenie przez zespół przeprowadzający badanie grupy rodzaju prac, które należy przeprowadzić w związku z informacjami finansowymi części składowej grupy.

SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SKONSOLIDOWANYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH
(W TYM PRACA BIEGŁYCH REWIDENTÓW CZĘŚCI SKŁADOWYCH GRUPY)



Znaczące części składowe grupy (Zob. par. 27(b)-(c))

- A48. Zespół przeprowadzający badanie grupy może zidentyfikować część składową grupy jako znaczącą część składową, gdyż jest prawdopodobne, że występują w niej znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego ze względu na jej specyficzny rodzaj lub okoliczności. W takim przypadku, zespół przeprowadzający badanie grupy może być w stanie zidentyfikować salda kont, grupy transakcji lub ujawnienia których dotyczą te prawdopodobne znaczące ryzyka. Jeżeli ma to miejsce, zespół przeprowadzający badanie grupy może zdecydować, że sam przeprowadzi lub zwróci się z prośbą do biegłego rewidenta części składowej grupy o przeprowadzenie procedur badania tylko w odniesieniu do tych sald, grup transakcji lub ujawnień. Na przykład, w sytuacji opisanej w paragrafie A6, prace dotyczące informacji finansowych części składowej grupy mogą być ograniczone do badania sald kont, grup transakcji lub ujawnień, na które wpływa handel zagraniczny w walutach obcych prowadzony przez tę część składową grupy. Gdy zespół przeprowadzający badanie grupy zwraca się z prośbą do biegłego rewidenta części składowej grupy o wykonanie badania jednego lub kilku sald kont, grup transakcji lub ujawnień, wówczas informacje przekazane przez zespół przeprowadzający badanie grupy (zob. par. 40) uwzględniają fakt, że wiele pozycji sprawozdania finansowego jest wzajemnie powiązanych.
- A49. Zespół przeprowadzający badanie grupy może zaprojektować procedury badania stanowiące reakcję na prawdopodobnie znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na przykład, w przypadku prawdopodobnie znaczącego ryzyka utraty przydatności zapasów, zespół przeprowadzający badanie grupy może przeprowadzić lub zwrócić się do biegłego rewidenta części składowej grupy z prośbą o wykonanie specyficznych procedur badania wyceny zapasów w części składowej grupy, która posiada dużą ilość potencjalnie przestarzałych zapasów, ale z innych względów nie jest uznawana za znaczącą.

Części składowe, które nie są znaczącymi częściami składowymi grupy (Zob. par. 28-29)

- A50. W zależności od okoliczności zlecenia, informacje finansowe części składowej grupy mogą być agregowane na różnych poziomach dla celów przeprowadzenia procedur analitycznych. Wyniki procedur analitycznych potwierdzają wnioski zespołu przeprowadzającego badanie grupy, że nie występują znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia zagregowanych informacji finansowych części składowych grupy nie będących znaczącymi częściami składowymi grupy.
- A51. Na decyzję zespołu przeprowadzającego badanie grupy o tym, ile części składowych grupy wybrać zgodnie z paragrafem 29, które z nich wybrać oraz jaki rodzaj prac dotyczących informacji finansowych pojedynczych wybranych części składowych grupy przeprowadzić, mogą wpływać następujące czynniki:
- zakres dowodów badania, których uzyskania oczekuje się w związku z informacjami finansowymi znaczących części składowych grupy,
 - czy część składowa grupy została niedawno utworzona lub nabyta,
 - czy w części składowej grupy zaszły znaczące zmiany,
 - czy funkcja audytu wewnętrznego przeprowadziła prace w części składowej grupy oraz wpływ tych prac na badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
 - czy części składowe grupy stosują wspólne systemy i procesy,
 - skuteczność działania kontroli na poziomie grupy,
 - nietypowe zmiany zidentyfikowane za pomocą procedur analitycznych przeprowadzonych

na poziomie grupy,

- indywidualne znaczenie finansowe lub ryzyko związane z daną częścią składową grupy w porównaniu z innymi częściami składowymi grupy tej samej kategorii,
- czy część składowa grupy podlega badaniu ustawowo, na mocy regulacji czy z innego powodu.

Uwzględnienie elementu nieprzewidywalności przy doborze części składowych grupy w tej kategorii może zwiększyć prawdopodobieństwo zidentyfikowania istotnego zniekształcenia informacji finansowych części składowych grupy. Wybór części składowej grupy często podlega cyklicznym zmianom.

- A52. Przegląd informacji finansowych części składowej grupy może być przeprowadzony zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400²² lub MSUP 2410²³ dostosowanym w miarę potrzeby do okoliczności. Zespół przeprowadzający badanie grupy może także wskazać dodatkowe procedury w celu uzupełnienia tych prac.
- A53. Jak wyjaśniono w paragrafie A13, grupa może składać się tylko z części składowych grupy, które nie są znaczącymi częściami składowymi grupy. W takich okolicznościach, zespół przeprowadzający badanie grupy może uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których mógłby oprzeć opinię z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, określając rodzaj prac dotyczących informacji finansowych części składowych grupy, które należy wykonać stosownie do paragrafu 29. Jest mało prawdopodobne, aby zespół przeprowadzający badanie grupy uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których mógłby oprzeć opinię z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli zespół przeprowadzający badanie grupy lub biegły rewident części składowej grupy przeprowadzi wyłącznie testowanie kontroli na poziomie grupy oraz procedury analityczne odnoszące się do informacji finansowych części składowych grupy.

Zaangażowanie się w prace wykonywane przez biegłych rewidentów części składowej grupy (Zob. par. 30-31)

- A54. Czynniki, które mogą wpływać na zaangażowanie się zespołu przeprowadzającego badanie grupy w prace biegłego rewidenta części składowej grupy obejmują:
- (a) znaczenie części składowej grupy,
 - (b) zidentyfikowane znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz
 - (c) zrozumienie biegłego rewidenta części składowej grupy przez zespół przeprowadzający badanie grupy.

W przypadku znaczącej części składowej grupy lub identyfikacji znaczących ryzyk, zespół przeprowadzający badanie grupy przeprowadza procedury opisane w paragrafach 30-31. W przypadku części składowej grupy, która nie jest znaczącą częścią składową grupy, rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres zaangażowania zespołu przeprowadzającego badanie grupy w prace biegłego rewidenta części grupy będzie różny w zależności od oceny biegłego rewidenta części składowej grupy przez zespół przeprowadzający badanie grupy. Fakt, że dana część składowa grupy nie jest znaczącą częścią składową grupy staje się sprawą drugorzędą. Na przykład, nawet

²² MSUP 2400 „Przegląd historycznych sprawozdań finansowych”.

²³ MSUP 2410 „Przegląd śródrocznych informacji finansowych przeprowadzony przez niezależnego biegłego rewidenta jednostki”.

jeżeli część składowa grupy nie jest uznawana za znaczącą część składową, zespół przeprowadzający badanie grupy może mimo to zdecydować o zaangażowaniu się w oszacowanie ryzyka dokonywane przez biegłego rewidenta części składowej grupy, ponieważ ma pewne wątpliwości co do zawodowych kompetencji tego biegłego rewidenta (na przykład brak wiedzy o specyfice branży) lub biegły rewident części składowej grupy nie działa w otoczeniu, w którym sprawowany jest aktywny nadzór nad biegłymi rewidentami.

- A55. Formy zaangażowania się w prace biegłego rewidenta części składowej grupy inne niż te opisane w paragrafach 30-31 oraz 42 mogą, bazując na ocenie przez biegłego rewidenta części składowej grupy przez zespół przeprowadzający badanie grupy, obejmować jeden lub kilka z poniższych elementów:
- (a) spotkanie z kierownictwem lub biegłymi rewidentami części składowej grupy w celu uzyskania zrozumienia części składowej grupy i jej otoczenia,
 - (b) przegląd ogólnej strategii badania i planu badania biegłego rewidenta części składowej grupy,
 - (c) wykonanie procedur oszacowania ryzyka w celu identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie części składowej grupy; mogą być one przeprowadzone przez biegłych rewidentów części składowej grupy lub zespół przeprowadzający badanie grupy,
 - (d) zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania; mogą być one zaprojektowane i przeprowadzone przez biegłych rewidentów części składowej grupy lub zespół przeprowadzający badanie grupy,
 - (e) udział w spotkaniu podsumowującym lub innych kluczowych spotkaniach pomiędzy biegłymi rewidentami części składowych grupy i kierownictwa części składowej grupy,
 - (f) przegląd innych odpowiednich części dokumentacji badania biegłych rewidentów części składowych grupy.

Proces konsolidacji

Korekty i przeklasyfikowania konsolidacyjne (Zob. par. 34)

- A56. Proces konsolidacji może wymagać korekt kwot wykazanych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, które nie przechodzą przez zwykły proces przetwarzania transakcji i nie podlegają tym samym kontrolom wewnętrznym, którymi objęte są pozostałe informacje finansowe. Przeprowadzana przez zespół przeprowadzający badanie grupy ocena odpowiedniości, kompletności i dokładności korekt może obejmować:
- ocenę, czy znaczące korekty odpowiednio 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 składowej grupy,
 - ustalenie, czy znaczące korekty są odpowiednio potwierdzone i wystarczająco udokumentowane oraz
 - sprawdzenie uzgodnienia i wyłączenia transakcji wewnątrzgrupowych, niezrealizowanych zysków oraz sald kont wzajemnych rozliczeń wewnątrz grupy.

Komunikowanie się z biegłym rewidentem części składowej grupy (Zob. par. 40-41)

- A57. Jeżeli nie występuje efektywna dwustronna wymiana informacji pomiędzy zespołem przeprowadzającym badanie grupy a biegłym rewidentem części składowej grupy, to istnieje ryzyko, że zespół przeprowadzający badanie grupy nie uzyska wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię z badania. Jasne i terminowe przekazywanie wymogów przez zespół przeprowadzający badanie grupy stwarza podstawę do efektywnej dwustronnej wymiany informacji pomiędzy zespołem przeprowadzającym badanie grupy a biegłym rewidentem części składowej grupy.
- A58. Wymogi zespołu przeprowadzającego badanie grupy są często przekazywane w formie instrukcji. Załącznik 5 zawiera wytyczne dotyczące wymaganych i dodatkowych spraw, które mogą być zawarte w takiej instrukcji. Informacje przekazywane przez biegłego rewidenta części składowej grupy zespołowi przeprowadzającemu badanie grupy przybierają często formę memorandum lub raportu z wykonanej pracy. Wymiana informacji pomiędzy zespołem przeprowadzającym badanie grupy a biegłym rewidentem części składowej grupy niekoniecznie musi jednak następować w formie pisemnej. Na przykład, zespół przeprowadzający badanie grupy może spotkać się z biegłym rewidentem części składowej grupy, aby omówić zidentyfikowane znaczące ryzyka lub dokonać przeglądu odpowiednich części dokumentacji badania biegłego rewidenta części składowej grupy. Niemniej jednak, zastosowanie mają wymogi dotyczące dokumentacji zawarte w niniejszym i w innych MSB.
- A59. W trakcie współpracy z zespołem przeprowadzającym badanie grupy, biegły rewident części składowej grupy może, jeśli nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacja, na przykład, zapewnić zespołowi przeprowadzającemu badanie grupy dostęp do odpowiedniej dokumentacji badania.
- A60. Jeżeli członek zespołu przeprowadzającego badanie grupy jest równocześnie biegłym rewidentem części składowej grupy, cel zespołu przeprowadzającego badanie grupy, którym jest zrozumiały przekaz informacji biegłemu rewidentowi części składowej grupy, może być osiągnięty za pomocą innych sposobów niż przekazywanie informacji w formie pisemnej. Na przykład:
- dostęp biegłego rewidenta części składowej grupy do ogólnej strategii i planu badania może być wystarczający do poinformowania o wymogach zespołu przeprowadzającego badanie grupy określonych w paragrafie 40 oraz
 - przegląd dokumentacji biegłego rewidenta części składowej grupy przez zespół przeprowadzający badanie grupy może być wystarczający do przedstawienia spraw mających znaczenie dla wniosków zespołu określonych w paragrafie 41.

Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania

Przegląd dokumentacji badania biegłego rewidenta części składowej grupy (Zob. par. 42 (b))

- A61. To, jaka część dokumentacji badania biegłego rewidenta części składowej grupy będzie miała znaczenie dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego może zmieniać się w zależności od okoliczności. Często szczególną uwagę przykładają się do dokumentacji badania, która dotyczy znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na zakres przeglądu może wpływać fakt czy dokumentacja badania biegłego rewidenta części składowej grupy podlegała procedurom przeglądu stosowanym przez firmę audytorską biegłego rewidenta części składowej grupy.

Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania (Zob. par. 44-45)

- A62. Jeżeli zespół przeprowadzający badanie grupy uznaje, że nie zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których można oprzeć opinię z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, zespół może zwrócić się z prośbą do biegłego rewidenta części składowej grupy o wykonanie dodatkowych procedur badania. Jeżeli nie jest to możliwe, zespół przeprowadzający badanie grupy może przeprowadzić swoje własne procedury na informacjach finansowych części składowej grupy.
- A63. Dokonana przez partnera odpowiedzialnego za badanie grupy ocena łącznych skutków wszelkich zniekształceń (zarówno zidentyfikowanych przez zespół przeprowadzający badanie grupy, jak i zakomunikowanych przez biegłych rewidentów części składowych grupy) umożliwia partnerowi odpowiedzialnemu za badanie grupy ustalenie, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako całość jest istotnie zniekształcone.

Komunikowanie się z kierownictwem grupy i osobami sprawującymi nadzór nad grupą

Komunikowanie się z kierownictwem grupy (Zob. par. 46-48)

- A64. MSB 240 zawiera wymogi i wytyczne dotyczące informowania kierownictwa o oszustwie, a jeżeli kierownictwo może być zamieszane w oszustwo, osób sprawujących nadzór.²⁴
- A65. Kierownictwo grupy może mieć potrzebę traktowania niektórych istotnych informacji jako poufnych. Przykłady spraw, które mogą być znaczące dla sprawozdania finansowego części składowej grupy, których istnienia kierownictwo części składowej grupy może nie być świadome, obejmują:
- potencjalne postępowanie sądowe,
 - plany wyzbycia się istotnych aktywów obrotowych,
 - późniejsze zdarzenia,
 - znaczące porozumienia prawne.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór nad grupą (Zob. par. 49)

- A66. Sprawy, o których zespół przeprowadzający badanie grupy informuje osoby sprawujące nadzór nad grupą mogą obejmować te sprawy, na które zwrócił uwagę zespół przeprowadzający badanie grupy lub biegły rewident części składowej grupy i które według osądu zespołu przeprowadzającego badanie grupy są znaczące z punktu widzenia obowiązków osób sprawujących nadzór nad grupą. Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór nad grupą ma miejsce w różnym czasie w trakcie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na przykład, sprawy do których odnosi się paragraf 49(a)-(b) mogą zostać przedstawione po tym, jak zespół przeprowadzający badanie grupy ustali, jakie prace dotyczące informacji finansowych znaczących części składowych grupy należy wykonać. Z drugiej strony, sprawa do której odnosi się paragraf 49 (c) może zostać przedstawiona na koniec badania, a sprawy do których odnosi się paragraf 49(d)-(e), mogą zostać przedstawione, gdy wystąpią.

²⁴ MSB 240, paragrafy 40-42.

Załącznik 1
(Zob. par. A19)

Przykład sprawozdania niezależnego biegłego rewidenta, gdy zespół przeprowadzający badanie grupy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na których mógłby oprzeć opinię z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Uwaga: W całym niniejszym przykładzie sprawozdania biegłego rewidenta sekcja „Opinia” została umiejscowiona na pierwszym miejscu zgodnie z MSB 700 (zmienionym) a sekcja „Podstawa opinii” jest umiejscowiona zaraz za sekcją „Opinia”. Dodatkowo, pierwsze i ostatnie zdanie, które zostało włączone do istniejącej sekcji dotyczącej odpowiedzialności biegłego rewidenta jest aktualnie umieszczone jako część nowej sekcji „Podstawa opinii”.

Dla celów niniejszego przykładu sprawozdania biegłego rewidenta założono następujące okoliczności:

- **Badanie pełnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki innej niż jednostka notowana na giełdzie stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji. Badanie jest badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego (tj. MSB 600 ma zastosowanie).**
- **Skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z MSSF (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).**
- **Warunki zlecenia badania odzwierciedlają opis odpowiedzialności kierownika jednostki za sprawozdanie finansowe z MSB 210.**
- **Zespół przeprowadzający badanie grupy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do znaczącej części składowej grupy rozliczanej metodą praw własności (ujętej w kwocie 15 mln w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, które odzwierciedla całkowite aktywa o wartości 60 mln), ponieważ zespół przeprowadzający badanie grupy nie miał dostępu do dokumentacji księgowej, kierownictwa ani biegłego rewidenta części składowej grupy.**
- **Zespół przeprowadzający badanie grupy zapoznał się ze zbadanym sprawozdaniem finansowym części składowej grupy sporządzonym na dzień 31 grudnia 20X1, w tym ze sprawozdaniem biegłego rewidenta na jego temat i rozważył powiązane informacje finansowe posiadane przez kierownictwo grupy w odniesieniu do części składowej grupy.**
- **Według osądu partnera odpowiedzialnego za badanie grupy wpływ niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest istotny, ale nie rozległy¹.**

¹ Gdyby, według osądu partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy, wpływ niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na skonsolidowane sprawozdanie finansowe był istotny i rozległy, wówczas partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy odmówiłby wyrażenia opinii, zgodnie z MSB 705 (zmienionym).

- **„Kodeks etyki zawodowych księgowych” Międzynarodowej Rady Standardów Etycznych dla Księgowych zawiera wszystkie odpowiednie wymogi etyczne, które mają zastosowanie do badania.**
- **Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje istotna niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym)².**
- **Od biegłego rewidenta nie wymaga się ani biegły rewident nie zdecydował, aby przedstawiać kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701³.**
- **Biegły rewident uzyskał wszystkie inne informacje przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, a opinia z zastrzeżeniem na temat skonsolidowanego sprawozdania finansowego wpływa również na inne informacje.**
- **Osoby odpowiedzialne za nadzór nad sprawozdaniem finansowym różnią się od tych odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego.**
- **Oprócz odpowiedzialności za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, biegły rewident ponosi inną odpowiedzialność sprawozdawczą wymaganą przez przepisy prawa krajowego.**

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

Dla udziałowców/akcjonariuszy Spółki ABC [lub inny odpowiedni adresat]

Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego⁴

Opinia

Przeprowadziliśmy badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego Spółki ABC oraz jej jednostek zależnych (“Grupa”), które zawiera skonsolidowane sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz skonsolidowane sprawozdanie z całkowitych dochodów, skonsolidowane sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i skonsolidowane sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących (zasad) polityk rachunkowości.

Naszym zdaniem, z wyjątkiem skutków sprawy opisanej w sekcji naszego sprawozdania „*Podstawa opinii z zastrzeżeniem*”, załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, (lub przedstawia rzetelny i jasny obraz) skonsolidowaną sytuację finansową Grupy na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej skonsolidowany wynik finansowy i jej skonsolidowane przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej („MSSF”).

² MSB 570 (zmieniony) „*Kontynuacja działalności*”.

³ MSB 701 „*Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

⁴ Podtytuł “Sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego” jest niepotrzebny w okolicznościach, gdy drugi podtytuł “Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” nie ma zastosowania.

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

Inwestycja Spółki ABC w Spółkę XYZ będącą zagraniczną jednostką stowarzyszoną, nabytą w ciągu roku i rozliczaną metodą praw własności, jest wykazana w skonsolidowanym sprawozdaniu z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20x1 r. w kwocie 15 mln USD, zaś udział Spółki ABC w zysku netto Spółki XYZ w kwocie 1 mln USD został włączony do skonsolidowanego sprawozdania z całkowitych dochodów sporządzonego za rok kończący się tego dnia. Nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat wartości bilansowej inwestycji Spółki ABC w Spółkę XYZ na dzień 31 grudnia 20x1 r. oraz udziału Spółki ABC w zysku netto Spółki XYZ, gdyż odmówiono nam dostępu do informacji finansowych, kierownictwa i biegłego rewidenta Spółki XYZ. W rezultacie, nie byliśmy w stanie określić, czy jakiegokolwiek korekty tych kwot byłyby konieczne.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania („MSB”). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji w naszym sprawozdaniu *“Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego”*. Jesteśmy niezależni od Grupy zgodnie z *“Kodeksem etyki zawodowych księgowych”* wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych („Kodeks IESBA”), a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z Kodeksem IESBA. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii z zastrzeżeniem.

Inne informacje [lub inny tytuł, jeżeli to odpowiednie, taki jak “Informacje inne niż sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z badania na ich temat”]

[Sprawozdawczość zgodnie z wymogami sprawozdawczości opisanymi w MSB 720 (zmienionym)⁵ – zobacz przykład 6 w załączniku 2 do MSB 720 (zmienionego). Ostatni akapit sekcji innych informacji w Przykładzie 6 byłby dostosowany, aby opisać szczególną sprawę skutkującą opinią z zastrzeżeniem, która wpływa również na inne informacje.]

Odpowiedzialność kierownika grupy oraz osób sprawujących nadzór za skonsolidowane sprawozdanie finansowe⁶

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym)⁷ – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym). Dwa ostatnie akapity, które mają zastosowanie tylko do badań jednostek notowanych nie byłyby włączone.]

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym) – zobacz przykład 2 w MSB 700 (zmienionym).]

⁵ MSB 720 (zmieniony) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

⁶ Wszędzie w tych przykładowych sprawozdaniach biegłego rewidenta pojęcia kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór mogą wymagać zastąpienia innym pojęciem, które jest odpowiednie w kontekście ramowych założeń prawnych w określonym systemie prawnym.

⁷ MSB 700 (zmieniony) *“Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”*

[Podpis w imieniu firmy audytorskiej, imię i nazwisko biegłego rewidenta lub oba, odpowiednio dla określonego systemu prawnego]

[Adres biegłego rewidenta]

[Data]

Jeżeli według osądu partnera odpowiedzialnego za badanie grupy, wpływ niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest istotny i rozległy, wówczas partner odpowiedzialny za badanie grupy odmówiłby wyrażenia opinii zgodnie z MSB 705 (zmienionym).

Załącznik 2
(Zob. par. A23)

Przykłady spraw, których zrozumienie uzyskuje zespół przeprowadzający badanie grupy

Przedstawione przykłady obejmują szeroki zakres spraw, jednakże, nie wszystkie sprawy mają znaczenie dla każdego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a lista przykładów nie jest wyczerpująca.

Kontrole na poziomie grupy

1. Kontrole na poziomie grupy mogą obejmować kombinację poniższych:
 - regularne spotkania kierownictwa grupy i kierownictwa części składowej grupy w celu omówienia rozwoju działalności raz dokonania przeglądu wyników działalności,
 - monitorowanie działalności części składowych grupy i ich wyników finansowych, w tym regularne spotkania sprawozdawcze, które umożliwią kierownictwu grupy monitorowanie wyników działalności części składowej grupy w porównaniu do budżetów i podejmowanie odpowiednich działań,
 - proces oszacowania ryzyka przez kierownictwo grupy, tj. proces identyfikacji, analizy i zarządzania ryzykiem działalności, w tym ryzykiem oszustwa, które może doprowadzić do istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
 - monitorowanie, kontrolowanie, uzgadnianie i eliminowanie transakcji wewnątrzgrupowych, niezrealizowanych zysków oraz sald kont wzajemnych rozliczeń na poziomie grupy,
 - proces monitorowania terminowości oraz oceny dokładności i kompletności informacji finansowych otrzymanych od części składowych grupy,
 - centralny system IT kontrolowany przez te same ogólne kontrole IT dla wszystkich lub niektórych części składowych grupy,
 - czynności kontrolne w ramach systemu IT, które są wspólne dla wszystkich lub niektórych części składowych grupy,
 - monitorowanie kontroli, w tym funkcji audytu wewnętrznego i programów samooceny,
 - spójne polityki i procedury, obejmujące podręcznik procedur sprawozdawczości finansowej grupy,
 - programy na poziomie grupy, takie jak kodeksy postępowania oraz programy przeciwdziałania oszustwom,
 - ustalenia dotyczące przypisania kierownictwu części składowej grupy władzy i odpowiedzialności.
2. Funkcja audytu wewnętrznego może być postrzegana jako część kontroli na poziomie grupy, na przykład, gdy funkcja audytu wewnętrznego jest scentralizowana. MSB 610 (zmieniony

2013)¹ dotyczy przeprowadzanej przez zespół przeprowadzający badanie grupy oceny tego, czy status organizacyjny funkcji audytu wewnętrznego i stosowne polityki i procedury adekwatnie wspierają obiektywizm audytorów wewnętrznych, poziom kompetencji funkcji audytu wewnętrznego i czy funkcja ta stosuje systematyczne i metodyczne podejście, tam, gdzie zespół przeprowadzający badanie grupy oczekuje wykorzystania pracy funkcji.

Proces konsolidacji

3. Sprawy, które poznaje zespół przeprowadzający badanie grupy w związku z procesem konsolidacji, mogą obejmować:

Sprawy odnoszące się do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej:

- zakres, w jakim kierownictwo części składowej grupy rozumie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,
- proces identyfikacji części składowej grupy i jej księgowego ujęcia zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- proces identyfikacji segmentów sprawozdawczych objętych obowiązkiem sprawozdawczym zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- proces identyfikacji związków między stronami powiązanymi i dokonywanych między nimi transakcji dla celów sprawozdawczości zgodnej z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- zasady (polityka) rachunkowości mające zastosowanie do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, ich zmiany w porównaniu z ubiegłym rokiem obrotowym oraz zmiany wynikające z nowych lub zmienionych standardów w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- procedury postępowania z częściami składowymi, których rok obrotowy kończy się w innym dniu niż rok obrotowy grupy.

Sprawy odnoszące się do procesu konsolidacji:

- proces służący kierownictwu grupy do uzyskania zrozumienia zasad (polityki) rachunkowości stosowanych przez części składowe grupy oraz, gdzie ma to zastosowanie, do zapewnienia stosowania jednolitych zasad (polityki) rachunkowości przy sporządzaniu informacji finansowych części składowej grupy dla celów sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz, że różnice w zasadach (politykach) rachunkowości zostaną zidentyfikowane i skorygowane gdzie wymagają tego mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Jednolite zasady (polityki) rachunkowości są to określone zasady, podstawy, konwencje, zasady i praktyki przyjęte przez grupę, oparte na mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, stosowane przez części składowe grupy w celu spójnego raportowania podobnych transakcji. Zasady te są zazwyczaj opisane w podręczniku procedur sprawozdawczości finansowej i pakiecie sprawozdawczym wydanym przez kierownictwo grupy.

¹ MSB 610 (zmieniony 2013) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”, paragraf 15.

SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA SKONSOLIDOWANYCH SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH (W TYM PRACA BIEGŁYCH REWIDENTÓW CZĘŚCI SKŁADOWYCH GRUPY)

- proces stosowany przez kierownictwo w celu zapewnienia kompletnej, dokładnej i terminowej sprawozdawczości finansowej części składowych grupy dla celów konsolidacji,
- proces przeliczania informacji finansowych zagranicznych części składowych grupy na walutę skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
- w jaki sposób zorganizowane jest IT dla celów konsolidacji, w tym wykonywane ręcznie i automatycznie etapy procesu, a także kontrole ręczne i zaprogramowane, stosowane na różnych etapach procesu konsolidacji,
- proces służący kierownictwu grupy do uzyskania informacji na temat późniejszych zdarzeń.

Sprawy odnoszące się do korekt konsolidacyjnych:

- proces rejestracji korekt konsolidacyjnych, obejmujący sporządzanie, autoryzację i przetwarzanie odnośnych zapisów dziennika oraz doświadczenie personelu odpowiedzialnego za konsolidację,
- korekty konsolidacyjne wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,
- uzasadnienie gospodarcze zdarzeń i transakcji, które powodują korekty konsolidacyjne,
- częstotliwość, rodzaj i wielkość transakcji między częściami składowymi grupy,
- procedury monitoringu, kontrolowania, uzgadniania i eliminowania transakcji wewnątrzgrupowych, niezrealizowanych zysków oraz sald wzajemnych rozliczeń,
- kroki podjęte w celu ustalenia wartości godziwej nabytych aktywów i zobowiązań, procedury związane z amortyzacją wartości firmy (jeśli ma to zastosowanie) oraz testy na utratę wartości firmy, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- ustalenia z większościami lub mniejszościami udziałowcami dotyczące strat poniesionych przez część składową grupy (na przykład obowiązek pokrycia strat przez udziałowców mniejszościowych).

Przykłady warunków lub zdarzeń, które mogą wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego

Przedstawione przykłady obejmują szeroki zakres warunków lub zdarzeń, jednakże, nie wszystkie warunki i zdarzenia mają znaczenie dla każdego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a lista przykładów nie jest wyczerpująca.

- złożona struktura grupy, w szczególności, gdy występują częste nabycia, zbycia lub reorganizacje,
- słabe struktury ładu korporacyjnego, w tym procesów decyzyjnych, które są nieprzejrzyste,
- brak lub nieefektywne kontrole na poziomie grupy, w tym niewystarczające informowanie kierownictwa grupy o monitorowaniu działalności części składowych grupy i ich wynikach,
- części składowe grupy prowadzące działalność w zagranicznych systemach prawnych, które mogą być narażone na czynniki takie jak nietypowe interwencje rządu w obszarach takich jak polityka handlowa i podatkowa oraz ograniczenia przepływu walut i dywidend, a także wahania kursów wymiany walut,
- działalności części składowych grupy oznaczające się wysokim ryzykiem, takie jak umowy długoterminowe lub handel uprawnieniami do innowacji bądź złożone instrumenty finansowe,
- wątpliwości co do tego, które informacje finansowe których części składowych grupy powinny być włączone do skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, na przykład czy występują jakiegokolwiek jednostki specjalnego przeznaczenia lub jednostki niehandlowe wymagające uwzględnienia,
- nietypowe powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi,
- wcześniejsze przypadki sald kont wzajemnych rozliczeń w ramach grupy, które się nie bilansowały lub nie uzgadniały w trakcie konsolidacji,
- występowanie złożonych transakcji rozliczanych w więcej niż jednej części składowej grupy,
- stosowanie przez części składowe grupy zasad (polityki) rachunkowości różnych od zasad stosowanych przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
- części składowe grupy mające różne daty zakończenia roku obrotowego, co może być wykorzystywane do manipulowania czasem ujęcia transakcji,
- wcześniejsze przypadki nieautoryzowanych lub niekompletnych korekt konsolidacyjnych,
- agresywne planowanie podatkowe w ramach grupy lub duże transakcje pieniężne z jednostkami w rajach podatkowych,
- częste zmiany biegłych rewidentów zaangażowanych do badania sprawozdań finansowych części składowych grupy.

Przykłady potwierżeń biegłego rewidenta części składowej grupy

Niniejszy przykład nie stanowi standardowego pisma. Potwierdzenia mogą być różne w przypadku różnych biegłych rewidentów części składowych grupy i ulegać zmianom z jednego okresu sprawozdawczego na kolejny.

Potwierdzenia są często uzyskiwane przed rozpoczęciem prac dotyczących informacji finansowych części składowej grupy.

[Nagłówek biegłego rewidenta części składowej grupy]

[Data]

[Do partnera odpowiedzialnego za badanie grupy]

Niniejsze pismo jest dostarczane w związku z badaniem przez Panią/Pana skonsolidowanego sprawozdania finansowego [nazwa jednostki dominującej] za rok zakończony [data] dla celów wyrażenia opinii o tym, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (przekazuje rzetelny i jasny obraz) sytuację finansową grupy na dzień [data] oraz wyniki finansowe jej działalności i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu zgodnie z [wskazać mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej].

Potwierdzamy otrzymanie instrukcji z dnia [data], w której zawarta została prośba abyśmy przeprowadzili określone czynności dotyczące informacji finansowych [nazwa części składowej grupy] za rok zakończony [data].

Potwierdzamy, że:

1. Będziemy w stanie przestrzegać instrukcji. /Informujemy, że nie będziemy w stanie przestrzegać następujących instrukcji [wymienić instrukcje] z następujących przyczyn [wymienić przyczyny].
2. Instrukcje są przejrzyste i zrozumiałe. /Bylibyśmy wdzięczni za wyjaśnienie następujących instrukcji [wymienić je].
3. Będziemy z Panią/Panem współpracować i umożliwimy dostęp do stosownej dokumentacji badania.

Przyjęliśmy do wiadomości, że:

1. Informacje finansowe [nazwa części składowej grupy] będą włączone do skonsolidowanego sprawozdania finansowego [nazwa jednostki dominującej].
2. Może Pani/Pan uznać za konieczne, aby zaangażować się w prace dotyczące informacji finansowych [nazwa części składowej grupy] za zakończony rok [podać datę], o których wykonanie zwróciliście się Państwo z prośbą do nas.
3. Zamierza Pani/Pan ocenić i jeśli uzna Pani/Pan za odpowiednie, wykorzystać nasze prace przy badaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego przez [nazwa jednostki dominującej].

W nawiązaniu do prac dotyczących informacji finansowych [nazwa części składowej grupy], (opis części składowej grupy, tj. czy jest to jednostka zależna należąca w całości do jednostki dominującej, jednostka zależna, wspólne przedsięwzięcie, podmiot, w którym dokonano inwestycji

rozliczanej metodą praw własności lub według ceny nabycia) [nazwa jednostki dominującej], które wykonamy, potwierdzamy, co następuje:

1. Posiadamy wystarczające zrozumienie [wskazać odpowiednie wymogi etyczne] do wywiązania się z naszej odpowiedzialności związanej z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego i będziemy postępować zgodnie z nimi. W szczególności w odniesieniu do [nazwa jednostki dominującej] oraz innych części składowych grupy w ramach grupy, jesteśmy niezależni w rozumieniu [wskazać odpowiednie wymogi etyczne] i przestrzegamy mających zastosowanie wymogów [nawiązać do zasad] ustanowione przez [podać nazwę regulatora].
2. Posiadamy wystarczające zrozumienie Międzynarodowych Standardów Badania oraz [wskazać inne krajowe standardy mające zastosowanie do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego] do wywiązania się z naszej odpowiedzialności związanej z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego i wykonamy nasze prace dotyczące finansowych części składowej grupy [podać jej nazwę] za rok zakończony [podać datę] zgodnie z tymi standardami.
3. Posiadamy specjalistyczne umiejętności (na przykład wiedzę o danej branży) niezbędne do przeprowadzenia prac dotyczących informacji finansowych określonej części składowej grupy.
4. Posiadamy wystarczające zrozumienie [wskazać mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub podręcznik procedur sprawozdawczości finansowej grupy] do wywiązania się z naszej odpowiedzialności związanej z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Poinformujemy Panią/Pana o wszelkich zmianach powyższych oświadczeń, gdyby miały miejsce w trakcie naszych pracy dotyczących informacji finansowych [nazwa części składowej grupy].

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data]

[Adres biegłego rewidenta]

Wymagane i dodatkowe sprawy zawarte w instrukcji zespołu przeprowadzającego badanie grupy

Sprawy, których przekazania biegłemu rewidentowi części składowej grupy wymaga niniejszy MSB, zostały zapisane pochylą czcionką.

Sprawy mające znaczenie dla planowania pracy biegłego rewidenta części składowej grupy:

- *zwrócenie się z prośbą do biegłego rewidenta części składowej grupy, z uwzględnieniem kontekstu, w jakim zespół przeprowadzający badanie grupy wykorzysta jego pracę, o potwierdzenie, że biegły rewident części składowej grupy będzie współpracował z zespołem przeprowadzającym badanie grupy,*
- harmonogram zakończenia badania,
- daty planowanych wizyt kierownictwa grupy oraz zespołu przeprowadzającego badanie grupy, a także daty planowanych spotkań z kierownictwem części składowej grupy i biegłym rewidentem części składowej grupy,
- wykaz kluczowych kontaktów,
- *praca, która będzie wykonana przez biegłego rewidenta części składowej grupy oraz sposób jej wykorzystania, a także ustalenia dotyczące koordynacji wysiłków na początkowym etapie badania oraz w trakcie badania, w tym zamierzony sposób zaangażowania się zespołu przeprowadzającego badanie grupy w prace biegłego rewidenta części składowej grupy,*
- *wymogi etyczne, które są odpowiednie dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, a w szczególności wymogi dotyczące zachowania niezależności, na przykład tam, gdzie przepisy prawa lub regulacja zakazują biegłemu rewidentowi (grupy) wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych jako bezpośredniej pomocy, właściwe jest aby biegły rewident (grupy) rozważył, czy zakaz ten rozciąga się również na biegłego rewidenta części składowej grupy, a jeżeli tak, odniesienie się do tego w informacjach przekazywanych biegłym rewidentom części składowych grupy¹.*
- *w przypadku badania lub przeglądu informacji finansowych części składowej grupy, istotność części składowej grupy oraz (i jeśli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) oraz próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być uznane za w sposób oczywisty błahę dla skonsolidowanego sprawozdania finansowego,*
- *wykaz stron powiązanych sporządzony przez kierownictwo grupy oraz wszelkich innych stron powiązanych, których istnienia jest świadomy zespół przeprowadzający badanie grupy oraz prośba, aby biegły rewident części składowej grupy terminowo informował zespół przeprowadzający badanie grupy o stronach powiązanych, które wcześniej nie zostały zidentyfikowane przez kierownictwo grupy lub zespół przeprowadzający badanie grupy,*

¹ MSB 610 (zmieniony 2013) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”.

- prace, które należy wykonać w odniesieniu do transakcji wewnątrzgrupowych, niezrealizowanych zysków oraz sald kont wzajemnych rozliczeń wewnątrz grupy,
- wytyczne dotyczące innych ustawowych obowiązków sprawozdawczych, na przykład sprawozdawczości dotyczącej stwierdzeń kierownictwa grupy na temat skuteczności kontroli wewnętrznej,
- jeżeli prawdopodobna jest większa rozbieżność czasowa pomiędzy datą zakończenia prac dotyczących informacji finansowych części składowej grupy a datą sformułowania wniosków przez zespół przeprowadzający badanie grupy, należy wydać szczególne instrukcje dotyczące przeglądu późniejszych zdarzeń.

Sprawy mające znaczenie dla wykonania pracy przez biegłego rewidenta części składowej grupy:

- wnioski z przeprowadzonych przez zespół przeprowadzający badanie grupy testów działania systemu przetwarzania, które są wspólne dla wszystkich lub niektórych części składowych grupy oraz testów kontroli wymagających przeprowadzenia przez biegłego rewidenta części składowej grupy,
- *zidentyfikowane znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem, które mają znaczenie dla prac biegłego rewidenta części składowej grupy wraz z prośbą, aby biegły rewident części składowej grupy informował na bieżąco o wszelkich innych znaczących ryzykach istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, spowodowanego oszustwem lub błędem, zidentyfikowanych w części składowej grupy oraz o reakcji biegłego rewidenta części składowej grupy na to ryzyko,*
- ustalenia funkcji audytu wewnętrznego oparte na przeprowadzonych pracach dotyczących kontroli w częściach składowych grupy lub mających znaczenie dla tych części składowych grupy,
- prośba o informowanie w odpowiednim czasie o dowodach badania uzyskanych przy wykonywaniu prac dotyczących informacji finansowych części składowej grupy, sprzecznych z dowodami badania, na których zespół przeprowadzający badanie grupy pierwotnie oparł oszacowanie ryzyka przeprowadzone na poziomie grupy,
- prośba o złożenie pisemnego oświadczenia przez kierownictwo części składowej grupy w sprawie przestrzegania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub oświadczenia, że ujawnione zostały różnice między zasadami rachunkowości stosowanymi przy sporządzaniu informacji finansowych części składowej grupy a zasadami stosowanymi do skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
- sprawy, które powinny być udokumentowane przez biegłego rewidenta części składowej grupy.

Pozostałe informacje

- Prośba, aby na bieżąco przedstawiać zespołowi przeprowadzającemu badanie grupy następujące informacje:
 - znaczące sprawy dotyczące rachunkowości, sprawozdawczości finansowej i rewizji, w tym szacunki księgowo i powiązane osądy,
 - sprawy odnoszące się do statusu kontynuacji działalności przez część składową grupy,

- sprawy dotyczące sporów prawnych i roszczeń,
- znaczące słabości kontroli wewnętrznej, które zidentyfikował biegły rewident części składowej grupy w trakcie przeprowadzania prac dotyczących informacji finansowych części składowej grupy oraz informacje, które wskazują na obecność oszustwa.
- Prośba, aby zespół przeprowadzający badanie grupy był informowany tak szybko, jak to możliwe, o znaczących lub nietypowych zdarzeniach.
- *Prośba, aby sprawy wymienione w paragrafie 41 zostały przekazane zespołowi przeprowadzającemu badanie grupy z chwilą zakończenia prac dotyczących informacji finansowych części składowej grupy.*

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 600 *Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 600 *Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 600 *Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standards on Auditing 600, *Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument – napisz na adres: Permissions@ifac.org