

International Federation of Accountants



Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek

TOM 2 — PRAKTYCZNE WYTYCZNE
WYDANIE CZWARTE

International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue,
New York, NY 10017 USA

Niniejszy *Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek* został przygotowany przez International Federation of Accountants (IFAC), przy wsparciu wchodzącego w jej skład Komitetu Małych i Średnich Firm Audytorskich. Komitet reprezentuje interesy zawodowych księgowych prowadzących małe i średnie firmy audytorskie i innych zawodowych księgowych świadczących usługi na rzecz małych i średnich jednostek.

Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny ze strony internetowej IFAC: www.ifac.org/smp. Zatwierdzony tekst opublikowany jest w języku angielskim.

IFAC służy interesowi publicznemu i umacnia zawód księgowego poprzez:

- wspieranie opracowywania wysokiej jakości międzynarodowych standardów,
- promowanie, przyjmowanie i wdrażanie tych standardów,
- budowanie potencjału organizacji zawodowych księgowych, oraz
- wypowiedzanie się w sprawach interesu publicznego.

Aby uzyskać więcej kontaktuj się za pośrednictwem poczty elektronicznej z Christopherem Arnoldem, Dyrektorem ds. MŚP / MŚFA i badań pod adresem ChristopherArnold@ifac.org.

Dokumenty do dyskusji (ang. Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne opracowania IFAC publikowane są przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

IFAC nie ponosi odpowiedzialności za straty poniesione przez jakiegokolwiek osoby działające lub powstrzymujące się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy taka strata wynika z zaniedbania, czy też z innych przyczyn.

Logo IFAC, nazwa „International Federation of Accountants” oraz skrót „IFAC” są zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA oraz w innych krajach.

Copyright © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Kopiowanie, przechowywanie bądź przesyłanie oraz inne podobne sposoby wykorzystania niniejszego dokumentu, z wyjątkiem wykorzystania do własnych celów niekomercyjnych, wymagają pisemnej zgody IFAC. W tym celu należy skontaktować się z: permissions@ifac.org

ISBN: 978-1-60815-353-4

Niniejszy *Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek* opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w lipcu 2018 r., został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2020 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.


Tekst *Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek* w języku angielskim © 2018 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst *Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek* w języku polskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities (July 2018).

ISBN: 978-1-60815-353-4

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z Permissions@ifac.org.

Przetłumaczony przez: 

Opublikowany przez: 

Spis treści

Tom 1	Odniesienie do podstawowego MSB	Numer strony
Przedmowa		v
Prośba o uwagi		vi
1. Jak używać niniejszego Przewodnika		1
2. MSB		6
Podstawowe pojęcia		12
3. Etyka, MSB i kontrola jakości	MSKJ 1, 200, 220	13
4. Badanie oparte na ryzyku – przegląd	Wiele	24
5. Kontrola wewnętrzna – cele i elementy	315 (zmieniony)	40
6. Stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym	315 (zmieniony)	62
7. Istotność i ryzyko badania	320	68
8. Procedury oszacowania ryzyka	240, 315 (zmieniony)	78
9. Reakcja na oszacowane ryzyka	240, 300, 330, 500	86
10. Dalsze procedury badania	330, 505, 520	95
11. Szacunki księgowe	540	112
12. Strony powiązane	550	120
13. Późniejsze zdarzenia	560	128
14. Kontynuacja działalności	570 (zmieniony)	134
15. Streszczenie innych wymogów MSB	250 (zmieniony), 402, 501, 510, 600, 610 (zmieniony w 2013) 620, 720 (zmieniony)	142
16. Dokumentacja badania	MSKJ 1, 220, 230, 240, 300, 315 (zmieniony), 330	184
17. Formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym	700 (zmieniony), 701	196

Tom 2	Odniesienie do podstawowego MSB	Numer strony
Przedmowa		v
Prośba o uwagi		vi
1. Jak używać niniejszego Przewodnika		1
2. Wprowadzenie do studiów przypadków		6
ETAP 1: Oszacowanie ryzyka		
3. Oszacowanie ryzyka – przegląd		16
Czynności wstępne		
4. Akceptacja i kontynuacja zlecenia	MSKJ 1, 210, 220, 300	20
Planowanie badania		
5. Ogólna strategia badania	300	35
6. Określanie i stosowanie istotności	320, 450	44
7. Dyskusje zespołu wykonującego zlecenie	240, 300, 315 (zmieniony)	58
Przeprowadzanie procedur oszacowania ryzyka		
8. Ryzyko nieodłączne — identyfikacja	240, 315 (zmieniony)	66
9. Ryzyko nieodłączne — oszacowanie	240, 315 (zmieniony)	88
10. Znaczące ryzyko	240, 260 (zmieniony), 315 (zmieniony), 330	98
11. Zrozumienie kontroli wewnętrznej	315 (zmieniony)	107
12. Ocena kontroli wewnętrznej	315 (zmieniony)	119
13. Przekazywanie informacji o słabościach kontroli wewnętrznej	265	142
14. Zakończenie etapu oszacowania ryzyka	315 (zmieniony)	153
ETAP II: Reakcja na ryzyko		
15. Reakcja na ryzyko – przegląd	-	163
16. Elastyczny plan badania	260 (zmieniony), 300, 330, 500	166
17. Ustalenie zakresu testowania	330, 500, 530	183
18. Dokumentowanie przeprowadzonych prac	230	207
19. Pisemne oświadczenia	580	211
ETAP III: Sprawozdawczość		
20. Sprawozdawczość – przegląd	-	221
21. Ocena dowodów badania	220, 330, 450, 520, 540	224
22. Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	260 (zmieniony), 265, 450	241
23. Modyfikacje sprawozdania biegłego rewidenta	705 (zmieniony)	251
24. Akapit objaśniający i akapity zawierające inne sprawy	570 (zmieniony), 706 (zmieniony)	264
25. Informacje porównawcze	710	272

Przedmowa

Miło jest nam przekazać czwarte wydanie *Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek* przygotowanego przez Komitet Małych i Średnich Firm Audytorskich IFAC.

Od publikacji trzeciego wydania w 2011 r. Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) ukończyła projekty dotyczące wykorzystania pracy audytorów wewnętrznych, odpowiedzialności biegłego rewidenta dotyczącej innych informacji, sprawozdawczości biegłego rewidenta, ujawnień oraz naruszania przepisów prawa i regulacji (NOCLAR). W związku z tym w czwartym wydaniu uwzględniono ostatnie zmiany w MSB i jest ono zgodne z publikacją [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements](#) opublikowaną w latach 2016-2017. Skorzystaliśmy także z możliwości udoskonalenia pewnej części zawartości merytorycznej i dokonania niewielkich ulepszeń prezentacyjnych. W trosce o wielu użytkowników, którzy mogą być w trakcie tłumaczenia niniejszego Przewodnika, staraliśmy się w niniejszym wydaniu o ograniczenie korekt do minimum.

Przewodnik opublikowano po raz pierwszy w 2007 r. Pierwotnie został on opracowany przez Kanadyjski Instytut Biegłych Rewidentów (Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA) – obecnie CPA Canada – i miał na celu umożliwienie biegłym rewidentom dokładniejsze zrozumienie badania zgodnego z Międzynarodowymi Standardami Badania poprzez podanie wyjaśnień i ilustrujących ich przykładów. Przewodnik oferuje praktyczny sposób podjęcia się badania, który biegli rewidenty mogą stosować podczas przeprowadzania badania MŚP w oparciu o ryzyko. Przewodnik powinien również pomóc biegłym rewidentom w przeprowadzaniu badań o wysokiej jakości i efektywności kosztowej, tak by tym samym umożliwić im lepszą obsługę MŚP i służyć interesowi publicznemu.

Niniejszy Przewodnik zawiera niewiążące wytyczne dotyczące stosowania MSB. Nie ma zastępować lektury MSB, lecz raczej ją uzupełniać, pomagając spójnie wdrożyć te standardy w badaniach MŚP. Niniejszy Przewodnik nie zajmuje się wszystkimi aspektami MSB i nie powinien być stosowany w celu określenia lub wykazania zgodności z MSB.

Aby pomóc organizacjom członkowskim możliwie najpełniej wykorzystać zarówno niniejszy Przewodnik, jak i siostrzaną publikację [Przewodnik wdrażania kontroli jakości w Małych i Średnich Firmach Audytorskich](#), IFAC opracowała Podręcznik Towarzyszący oraz dodatkowe materiały, ułatwiające wykorzystanie tych Przewodników dla celów edukacyjnych i szkoleniowych. [Podręcznik Towarzyszący](#) zawiera sugestie, w jak sposób organizacje członkowskie i firmy należące do IFAC mogą najlepiej wykorzystać powyższe publikacje do swoich własnych potrzeb i dostosować do swoich systemów prawnych.

Czytelnicy mogą być zainteresowani bieżącymi [projektami](#) IAASB, które dotyczą m.in. szacunków księgowych, kontroli jakości, MSB 315 (zmienionego) oraz analizy danych. Niniejszy Przewodnik w żaden sposób nie przewiduje możliwych zmian w tych obszarach.

Na koniec zapraszamy czytelników do odwiedzenia strefy MŚFA na stronie internetowej IFAC www.ifac.org/SMP oraz na profilu na Twitterze @IFAC_SMP, aby uzyskać dalsze informacje o pracy Komitetu Małych i Średnich Firm Audytorskich IFAC, a także

Global Knowledge Gateway (www.ifac.org/Gateway), aby uzyskać dostęp do szerokiego zbioru zasobów, wiadomości i artykułów.

Monica Foerster
Przewodnicząca Komitetu Małych i Średnich Firm Audytorskich IFAC

Kwiecień 2018

Prośba o uwagi

Niniejsza publikacja jest czwartym wydaniem Przewodnika. Chociaż uważamy, że jakość niniejszego Przewodnika jest wysoka i jest on użyteczny, to można go ulepszać. Dbamy o regularne uaktualnianie niniejszej publikacji, aby zapewnić odzwierciedlenie aktualnych standardów i zwiększyć jej użyteczność.

Prosimy o uwagi od instytucji wyznaczających standardy krajowe, organizacji członkowskich IFAC, biegłych rewidentów i innych osób. W szczególności prosimy o odpowiedź na następujące pytania:

1. Jak wykorzystujesz niniejszy Przewodnik? Czy stosujesz go na przykład jako podstawę do szkolenia i/lub praktyczny przewodnik, czy może w inny sposób?
2. Czy uważasz, że niniejszy Przewodnik jest wystarczająco dostosowany do badania sprawozdań finansowych MŚP?
3. Czy według Ciebie łatwo jest poruszać się po niniejszym Przewodniku? Jeśli nie, jak można poprawić jego przejrzystość?
4. W jaki inny sposób można Twoim zdaniem sprawić, aby niniejszy Przewodnik był bardziej użyteczny?
5. Czy jakieś inne produkty pochodne – takie jak materiały szkoleniowe, formularze, listy kontrolne i programy – które zostały opracowane na podstawie niniejszego Przewodnika? Jeśli tak, prosimy o podanie szczegółów.

Prosimy o przesyłanie uwag do Christophera Arnolda, Dyrektora ds. MŚP / MŚFA i badań, na adres:

E-mail: ChristopherArnold@ifac.org

Faks: +1 212-286-9570

Adres pocztowy: International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue
New York, NY 10017 USA

Zastrzeżenie

Niniejszy Przewodnik został przygotowany, aby wspierać biegłych rewidentów we wdrażaniu w życie Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) podczas przeprowadzania badania małych i średnich jednostek. Nie ma jednak stanowić substytutu samych MSB. Co więcej, biegły rewident powinien stosować niniejszy Przewodnik, uwzględniając własny zawodowy osąd oraz fakty i okoliczności związane z każdym konkretnym badaniem. IFAC zrzeka się wszelkiej odpowiedzialności i zobowiązań, które mogą powstać bezpośrednio lub pośrednio w wyniku używania i stosowania niniejszego Przewodnika.

1

JAK UŻYWAĆ NINIEJSZEGO PRZEWODNIKA

Celem niniejszego Przewodnika jest przedstawienie praktycznych wytycznych biegłym rewidentom przeprowadzającym zlecenia badania małych i średnich jednostek (MŚP). Jednocześnie żadne materiały zawarte w niniejszym Przewodniku nie powinny być jednakże wykorzystywane jako substytut dla:

- **Czytania i zrozumienia MSB**

Zakłada się, że biegli rewidentzi przeczytali tekst Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) zawarty w publikacji *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, który można bezpłatnie pobrać ze strony publikacji i zasobów internetowych IFAC pod adresem www.ifac.org/auditing-assurance/publications-resources. MSB 200.19 stanowi, że biegły rewident uzyskuje zrozumienie całego tekstu standardu, w tym z jego zastosowaniem i innymi materiałami objaśniającymi, aby właściwie zrozumieć cele i zastosować wymogi standardu. MSB, jak też najczęściej zadawane pytania (FAQ) i inne materiały pomocnicze, można uzyskać z Clarity Center pod adresem: www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.

- **Zastosowania zawodowego osądu**

Celem skutecznego zastosowania wymogów MSB, niezbędny jest zawodowy osąd oparty na konkretnych faktach i okolicznościach związanych z firmą audytorską, jak też z każdym z poszczególnych zleceń.

Choć przewiduje się, że znaczącą grupę użytkowników będą stanowiły małe i średnie firmy audytorskie (MŚFA), to niniejszy przewodnik ma stanowić pomoc we wdrażaniu MSB w badaniu MŚP dla wszystkich biegłych rewidentów.

Niniejszy Przewodnik może być wykorzystany do:

- pogłębienia lepszego zrozumienia badania przeprowadzanego zgodnie z wymogami MSB,
- stworzenia podręcznika dla personelu (uzupełnionego o niezbędne wymogi krajowe i o procedury firmy) do stosowania w codziennej praktyce oraz jako podstawa sesji szkoleniowych, indywidualnej nauki i dyskusji,
- zapewnienia spójnego podejścia personelu do planowania i przeprowadzenia badania.

Przewodnik często odnosi się do zespołu wykonującego zlecenie, co oznacza, że w realizację zlecenia badania zaangażowany jest więcej niż jeden biegły rewident. Niezależnie od tego, te same ogólne zasady stosuje się także do zleceń badania wykonywanych wyłącznie przez jedną osobę (biegłego rewidenta).

1.1 Kopiowanie, tłumaczenie i dostosowanie niniejszego Przewodnika

IFAC zachęca do kopiowania, tłumaczenia i dostosowania swoich publikacji. Zainteresowane strony, które chcą skopiować, przetłumaczyć lub dostosować do swoich potrzeb niniejszy Przewodnik powinny napisać na adres permissions@ifac.org.

1.2 Zawartość i układ rozdziału

Zamiast streszczać każdy z MSB po kolei, niniejszy Przewodnik składa się z dwóch następujących tomów:

- Tom 1 – Podstawowe pojęcia
- Tom 2 – Praktyczne wytyczne

Tom 2 niniejszego Przewodnika koncentruje się na tym, jak zastosować pojęcia przedstawione w tomie 1. Obejmuje on typowe etapy wiążące się z przeprowadzaniem badania, poczynając od akceptacji klienta, planowania i oszacowania ryzyka, przechodząc następnie do reakcji na ryzyko, oceny uzyskanych dowodów badania i formułowania odpowiedniej opinii z badania.

Przegląd układu publikacji

Każdy rozdział obydwu tomów niniejszego Przewodnika ma następujący format:

- **Tytuł rozdziału**
- **Karta procesu badania – wyciąg**
Większość rozdziałów zawiera fragment schematu procesu badania (tam, gdzie ma to zastosowanie), aby zwrócić uwagę na poszczególne czynności omawiane w rozdziale.
- **Zawartość rozdziału**
Streszcza zawartość i cel rozdziału.
- **Odpowiednie MSB**
Większość rozdziałów niniejszego Przewodnika rozpoczyna się od niektórych fragmentów MSB, które odpowiadają zawartości rozdziału. Fragmenty te zawierają odpowiednie wymogi i, w niektórych przypadkach, cele (czasem oddzielnie podkreślone, jeśli/kiedy rozdział skupia się głównie na konkretnym MSB), wybrane definicje oraz zastosowanie materiałów. Przytoczenie tych fragmentów nie oznacza, że nie trzeba brać pod uwagę innych, wyraźnie niewymienionych materiałów z MSB lub innych MSB odnoszących się do przedmiotu zagadnienia. Fragmenty w niniejszym Przewodniku opierają się wyłącznie na ocenie autorów, co jest istotne dla treści poszczególnych rozdziałów. Przykładowo wymogi MSB 200, 220 i 300 odnoszą się do całego procesu badania, jednak wyraźne odniesienie do nich znajduje się jedynie w jednym lub dwóch rozdziałach.
- **Przegląd i zawartość rozdziału**
Przegląd każdego rozdziału przedstawia:
 - fragmenty z odpowiednich MSB, oraz
 - przegląd zagadnień poruszanych w rozdziale.
 Po przeglądzie następuje bardziej szczegółowe omówienie tematu i praktyczne wytyczne/metodologia, jak wdrożyć krok po kroku odpowiednie MSB. Część ta może zawierać odniesienia do właściwych MSB. Chociaż niniejszy Przewodnik skupia się wyłącznie na MSB (innych niż te z serii 800), które dotyczą badań historycznych informacji finansowych, to odnoszą się również do Kodeksu etyki zawodowych księgowych wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (Kodeks IESBA) i do Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 (MSKJ 1), *Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych*.
- **Uwagi**
W tekście niniejszego Przewodnika zawartych jest wiele uwag. Zawierają one praktyczne wytyczne dotyczące pewnych kwestii związanych z badaniem, które można łatwo przeoczyć lub, z których zrozumieniem i wdrożeniem biegli rewidenci mogą mieć trudności.
- **Przykładowe studia przypadków**
Tom 2 niniejszego Przewodnika zawiera dwa studia przypadków, pokazujące praktyczne zastosowanie MSB. Na końcu wielu rozdziałów tomu 2 omówione są dwa możliwe podejścia do dokumentowania zastosowanych wymogów MSB. Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 niniejszego Przewodnika.

Studia przypadków i prezentowane dokumentacje są przedstawione wyłącznie jako przykłady. Zaprezentowana dokumentacja jest małym fragmentem typowych akt zlecenia i przedstawia zaledwie jeden z możliwych

sposobów przestrzegania wymogów MSB. Dane, analizy i komentarze przedstawiają tylko niektóre okoliczności i rozważania, do których biegły rewident musi odnieść się w konkretnym badaniu. Jak zawsze, biegły rewident musi stosować zawodowy osąd.

Pierwsze studium przypadku oparte jest na fikcyjnej jednostce, Delta Meble. Jest ona lokalnym, rodzinnym producentem mebli, zatrudniającym 15 pracowników na pełny etat. Jednostka ma prostą strukturę nadzoru, kilka poziomów zarządzania i prostą obsługę transakcji. System rachunkowości korzysta z gotowego standardowego oprogramowania. Drugie studium przypadku oparte jest na innej fikcyjnej jednostce nazwanej Kumar i Spółka. Jest ona mikroprzedsiębiorstwem, zatrudniającym dwóch pracowników na pełny etat plus właściciela i jednego księgowego na niepełny etat.

Inne publikacje IFAC

Niniejszy Przewodnik można także czytać w połączeniu z *Przewodnikiem wdrażania kontroli jakości w małych i średnich firmach audytorskich*, który można bezpłatnie pobrać ze strony publikacji i zasobów internetowych IFAC pod adresem <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

1.3 Słowniczek terminów

W niniejszym Przewodniku zastosowano wiele terminów omówionych w Kodeksie IESBA, słowniczku terminów i MSB (zawartych w publikacji *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*). Zarówno partnerzy, jak i pracownicy, muszą znać te definicje.

W Przewodniku zastosowano także następujące terminy:

Kontrole zabezpieczające przed oszustwami

Są to kontrole zaprojektowane przez kierownika jednostki w celu zapobiegania lub wykrywania zniekształceń spowodowanych oszustwem. W odniesieniu do nadużyć kierownictwa mogą one nie być skuteczne w zapobieganiu oszustwom, działałyby jednak odstraszająco i utrudniałyby ukrycie popełnienia oszustwa. Typowymi przykładami takich kontroli są:

- polityki i procedury, które dostarczają dodatkowej pewności, takiej jak pisemna akceptacja zapisów dziennika,
- ulepszenie kontroli dostępu do poufnych danych i transakcji,
- ciche alarmy,
- raporty rozbieżności i wyjątków,
- ślad rewizyjny,
- plany zapobiegania oszustwom,
- procedury zarządzania zasobami ludzkimi, takie jak zidentyfikowanie/monitorowanie osób o podwyższonym potencjale popełnienia oszustwa (na przykład o nadmiernie wystawnym stylu życia), oraz
- mechanizmy umożliwiające anonimowe zgłaszanie przypadków potencjalnych oszustw.

Ryzyka i kontrole rozległe

Niektóre ryzyka i kontrole odnoszą się do jednostki jako całości. Kontrole rozległe (zwane również w niektórych systemach prawnych kontrolami na poziomie jednostki) mają na celu wspomaganie działania kontroli transakcyjnych. W związku z tym ryzyka i kontrole rozległe rozpatrywane są na poziomie sprawozdania finansowego.

Ryzyka i kontrole mające rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe to ryzyka i kontrole, które według osądu biegłego rewidenta:

- (a) nie ograniczają się do określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego,
- (b) jeśli są tak ograniczone, to dotyczą lub mogłyby dotyczyć znaczącej części sprawozdania finansowego, lub
- (c) dotyczą ujawnień, które są kluczowe dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników.

Kontrole rozległe są często mniej namacalne od kontroli działających na poziomie stwierdzenia. Dlatego stanowią bardzo ważny fundament, na którym zbudowano inne kontrole wewnętrzne (jak na przykład kontrole transakcyjne). Przykłady kontroli rozległych obejmują zaangażowanie kierownictwa na rzecz etycznego zachowania, jego podejście do systemu kontroli wewnętrznej i procesu zatrudniania kompetentnych pracowników, zapobiegania oszustwom oraz sprawozdawczość finansową na koniec okresu sprawozdawczego.

Ryzyka i kontrole transakcyjne

Niektóre ryzyka i kontrole odnoszą się do poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego lub określonych stwierdzeń (poziom stwierdzeń). Kontrole transakcyjne są zaprojektowane przez kierownictwo z myślą o minimalizowaniu ryzyka transakcyjnego. Mają one na celu zapewnienie, by wszystkie transakcje były prawidłowo autoryzowane, przetwarzane i rejestrowane w księgach rachunkowych we właściwej kwocie i we właściwym okresie sprawozdawczym.

Kierownik jednostki

Osoba(y) ponosząca(e) odpowiedzialność wykonawczą za prowadzenie działalności gospodarczej jednostki. W przypadku niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych, termin kierownik jednostki obejmuje niektóre lub wszystkie osoby sprawujące nadzór, na przykład członków wykonawczych organu nadzorującego lub właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą.

Osoby sprawujące nadzór (OSN)

Osoba(y) lub organizacja(e) (np. zarządca korporacyjny) odpowiedzialna(e) za nadzorowanie strategicznych kierunków jednostki oraz obowiązki związane z odpowiedzialnością jednostki. Obejmuje to nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej. W niektórych jednostkach w pewnych systemach prawnych osoby sprawujące nadzór mogą wchodzić w skład kierownictwa, na przykład jako członkowie wykonawczy wchodzący w skład rady nadzorczej w jednostkach sektora prywatnego lub publicznego albo właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą.

Właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą

Jest to właściciel jednostki, który zajmuje się jej bieżącym prowadzeniem. W większości przypadków właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą jest także osobą sprawującą nadzór.

Małe i Średnie Firmy Audytorskie (MŚFA)

Praktyki księgowe/firmy audytorskie posiadające następujące cechy:

- ich klientami są głównie małe i średnie jednostki (MŚP),
- w celu uzupełnienia ograniczonych wewnętrznych zasobów fachowych korzystają ze źródeł zewnętrznych, oraz
- zatrudniają niewielką liczbę wykwalifikowanych pracowników.

To, czym są MŚP, będzie się różniło w zależności od systemu prawnego.

Należn.	Należności
Stwierdzenia (połączone)¹	K= Kompletność DW = Dokładność i wycena I = Istnienie P = Prezentacja
WKTb	Wspomagane komputerowo techniki badania
JW	Jednostki walutowe (standardowa jednostka walutowa określana jest jako „€”)
S/F	Sprawozdanie finansowe
HR	Zasoby ludzkie
IAASB	Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych
KW	Kontrola wewnętrzna. Pięć najważniejszych elementów kontroli wewnętrznej to: CK = Czynności kontrolne ŚK = Środowisko kontroli SI = Systemy informacyjne MO = Monitorowanie OR = Oszacowanie ryzyka
Kodeks IESBA	Kodeks etyki zawodowych księgowych IESBA
IFAC	Międzynarodowa Federacja Księgowych
MSSF	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
MSB	Międzynarodowe Standardy Badania
MSUA	Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych
MWPB	Międzynarodowe wskazówki dotyczące praktyki badania
MSRSP	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego
MSKJ	Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości
MSUP	Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu
MSUPo	Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych
IT	Technologie informacyjne
KSpB	Kluczowe sprawy badania
PC	Komputer osobisty
BiR	Badania i rozwój
RIZ	Ryzyko istotnego zniekształcenia
POR	Procedury oszacowania ryzyka
MŚP	Mała i średnia jednostka
MŚFA	Mała i średnia firma audytorska
TK	Testy kontroli
OSN	Osoby sprawujące nadzór
DR	Dokumenty robocze, dokumentacja robocza

¹ Należy zauważyć, że niektóre stwierdzenia określone w MSB 315 (zmienionym) zostały połączone w niniejszym Przewodniku w celu ułatwienia ich użytkowania w praktyce. Tam, gdzie ma to zastosowanie, poszczególne stwierdzenia (przed połączeniem) można również badać odrębnie.

2

WPROWADZENIE DO STUDIÓW PRZYPADKÓW

W celu zilustrowania, jak w praktyczny sposób można udokumentować różne aspekty procesu badania, opracowano dwa studia przypadków oparte na jednej fikcyjnej jednostce średniej wielkości i jednej fikcyjnej jednostce, która jest bardzo mała. Pierwszy scenariusz (studium przypadku A) dotyczy spółki produkującej meble Delta Meble, która zatrudnia 15 osób. Drugi scenariusz (studium przypadku B) dotyczy Kumar i Spółka, małej jednostki zatrudniającej dwie osoby. Kumar i Spółka produkuje wyroby głównie na potrzeby Delta Meble. Oba podmioty zdecydowały się na stosowanie ramowych założeń sprawozdawczości MSSF.

Ostrzega się czytelników, że studia przypadków są wyłącznie przykładowe. Przedstawiona dokumentacja jest niewielkim fragmentem typowych akt zlecenia i ilustruje zaledwie jeden z możliwych sposobów przestrzegania wymogów MSB. Dane, analizy i komentarze przedstawiają tylko niektóre okoliczności i rozważania, do których biegły rewident musi odnieść się w konkretnym badaniu. Jak zawsze, biegły rewident musi stosować zawodowy osąd.

Studia przypadków dotyczą MŚP nienotowanych na giełdzie, od których nie wymaga się stosowania MSB 701 dotyczącego kluczowych spraw badania. Wymagane jest, aby kluczowe sprawy badania były przedstawiane w sprawozdaniu biegłego rewidenta w przypadku badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie, a w niektórych systemach prawnych przedstawianie KSpB może być wymagane również przez MŚP lub dokonywane na zasadzie dobrowolności. Dlatego zwracamy uwagę czytelników, aby rozważyli, czy w danym przypadku mają zastosowanie wytyczne zawarte w MSB 701.

Studium przypadku A — Delta Meble

Wprowadzenie

Delta Meble jest rodzinną spółką produkującą meble. Produkuje różne rodzaje drewnianych mebli domowych, zarówno gotowych, jak i na zamówienie. Delta jest znana z produkcji wyrobów znakomitej jakości.

Spółka ma trzy główne linie produktów: zestawy do sypialni, zestawy do jadalni oraz wszelkiego rodzaju stoły. Standardowe meble mogą być także dostosowywane do konkretnych potrzeb. Aby wykorzystać siłę Internetu,

spółka niedawno założyła stronę internetową, na której można bezpośrednio kupować meble, płacąc kartą kredytową. W ostatnim okresie, spółka wysyłała zamówienia nawet na odległość do 900 kilometrów.

Zakład produkcyjny położony jest na półhektarowej działce przylegającej do domu Sylwestra Deltę. Przybudówka po zachodniej stronie domu Sylwestra stanowi sklep Delta Meble. Główne decyzje często podejmowane są przy stole w jadalni (który jest pierwszym stołem zbudowanym wspólnie przez Sylwestra i jego ojca). Sylwestrowi podoba się symbolika wspólnego spożywania posiłku z wykorzystaniem produktu, który zapewnia jego rodzinie pieniądze na żywność.

Trendy w branży

Do niedawna Delta szybko się rozwijała. Jednakże, branża meblarska przeżywa obecnie trudności z uwagi na:

- podupadającą z powodu ogólnoświatowej recesji gospodarkę,
- ograniczenie wydatków przez potencjalnych klientów na towary, nie będące towarami pierwszej potrzeby, w tym na meble,
- konkurencję,
- presję na obniżenie cen, aby zwiększyć sprzedaż, oraz
- producentów niektórych części mebli zaprzestających działalności, co powoduje pewne opóźnienia produkcji.

Nadzór

Spółka została założona w 1952 r. przez ojca Sylwestra, Jana Deltę. Początkowo Jan produkował drewniane elementy toczone i tralki w małym warsztacie obok domu rodzinnego, mając do dyspozycji jedną tokarkę.

Spółka nie ma formalnej struktury zarządzania. W każdym okresie sprawozdawczym Jan i Sylwester przygotowują biznesplan, a potem spotykają się raz w miesiącu z Radosławem Janickim, odnoszącym sukcesy lokalnym biznesmenem, aby przeanalizować postęp w realizacji tego planu. Płacą także Radosławowi, aby ocenił wykonalność ich nowych marzeń i pomysłów biznesowych, analizował wyniki operacyjne i doradzał w rozwiązywaniu wszelkich konkretnych problemów, jakie napotykają.

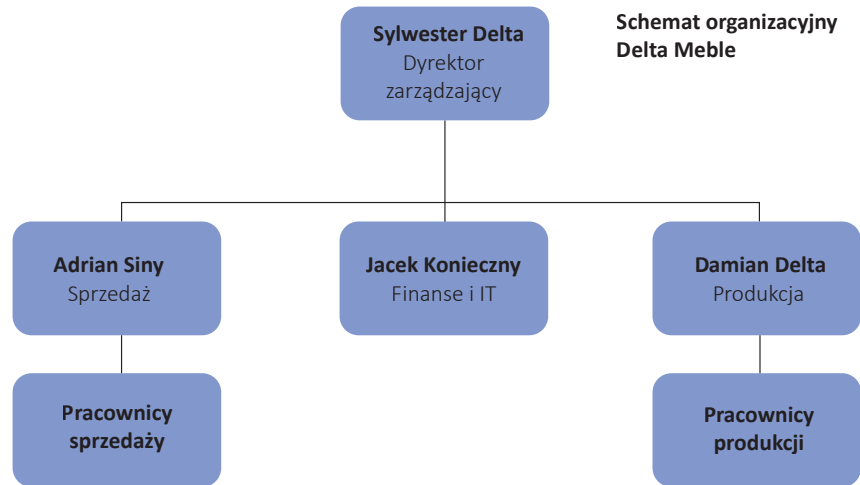
Córka Radosława, Patrycja (z wykształcenia prawnik) zwykle towarzyszy ojcu na spotkaniach z Sylwestrem i Janem. Patrycja udziela porad prawnych, jednak jej prawdziwą pasją jest marketing i promocja. Rozszerzenie horyzontów Delta Meble i wdrożenie sprzedaży ich produktów przez Internet było właśnie jej pomysłem. Naciskała także na ekspansję poza miejscowy region, a nawet do sąsiednich krajów. Być może, poprzez wejście na dodatkowe rynki będzie można utrzymać poziom sprzedaży mimo obecnego spowolnienia gospodarczego.

Personel

Delta Meble zatrudnia w pełnym wymiarze 15 pracowników. Sześciu z nich jest w jakiś sposób spokrewnionych z rodziną. Większość członków rodziny, oprócz pełnienia ról przedstawionych na poniższym schemacie, pracuje przy produkcji (stosownie do potrzeb). W okresie natężonej pracy, w razie konieczności, zatrudnianych jest od dwóch do czterech pracowników tymczasowych. Kilku z pracowników tymczasowych regularnie powraca, jednak ze względu na niskie płace i brak bezpieczeństwa zatrudnienia rotacja jest dość duża.

Jako dyrektor zarządzający, Sylwester Delta nadzoruje wszystkie aspekty działalności. Adrian Siny jest odpowiedzialny za sprzedaż oraz jest wspierany przez dwóch pełnoetatowych handlowców. Damian, brat Sylwestra, zajmuje się produkcją, a jego obowiązki obejmują również zamawianie surowców i zarządzanie magazynem. Ponieważ powierzchnia zakładu jest ograniczona, Sylwester i Damian są zawsze w pobliżu procesu produkcyjnego i wspólnie zajmują się nadzorowaniem dwóch pracowników.

Jacek Konieczny (kuzyn Sylwestra) kieruje finansami i technologiami informacyjnymi (IT) i w swojej grupie ma dwuosobowy personel.



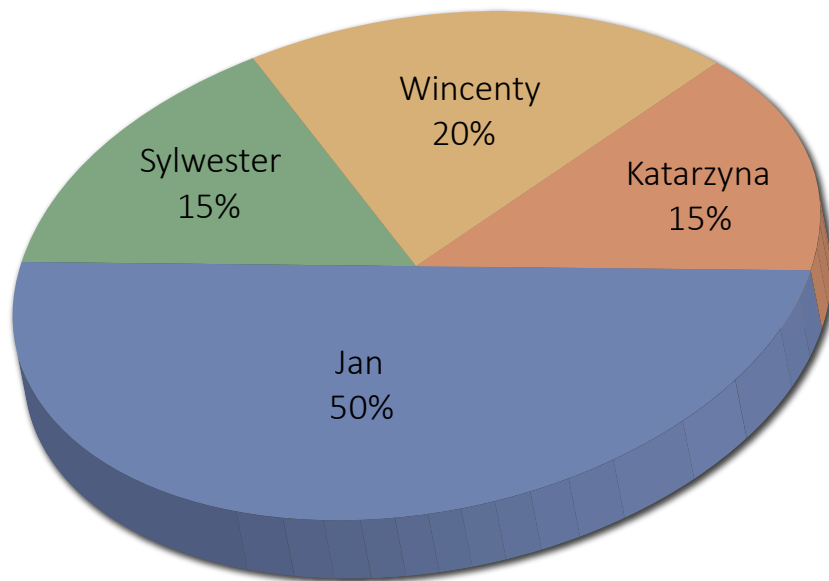
Własność

Głównym udziałowcem spółki z 50% udziałem, jest Jan. Planuje on rozpocząć przekazywanie udziałów swojemu synowi, Sylwestrowi pod warunkiem, że ten będzie nadal zarządzał spółką w pełnym wymiarze czasu, w rezultacie czego spółka nadal będzie zyskowna.

Sylwester i jego siostra Katarzyna mają po 15% udziałów.

Pozostałe 20% należy do przyjaciela rodziny, Wincentego Sarny. Jest on zamożnym inwestorem, który zapewnił znaczną część kapitału niezbędnego do rozwoju spółki.

Własność Delta Meble



Katarzyna jest znaną piosenkarką, która dużo podróżuje. Nie bierze udziału w działalności spółki i całkowicie polega na swoim ojcu i bracie, którzy dbają o jej interesy.

W czerwcu każdego roku Jan organizuje bardziej formalne spotkanie biznesowe. Udziałowcy spotykają się rano (głównie w celu dokonania przeglądu sprawozdania finansowego) oraz później, po południu, na przyjęciu dla wszystkich pracowników. Sylwester wykorzystuje tę okazję, by przekazać pracownikom informację, jak dobrze rozwija się firma i jakie są jej plany na przyszłość.

Działalność

Spółka rozpoczęła działalność jako producent krzesel, stołów oraz elementów toczonych do barierek i tralek, jednak od tego czasu rozszerzyła produkcję o proste meble domowe, takie jak komody, szafy i szafki. Delta Meble osiągnęła znaczący wzrost dzięki takim strategiom jak:

- dostarczanie produktów wysokiej jakości po rozsądnych cenach miejscowym klientom,
- przyjmowanie większych zamówień na meble od krajowych sprzedawców detalicznych. Te duże zamówienia wiążą się ze ścisłymi terminami dostawy (za opóźnienia obowiązują wysokie kary), a marże są dużo niższe niż w przypadku mebli robionych na zamówienie,
- zapoczątkowanie sprzedaży internetowej (ograniczonej gamy produktów) jako pierwsza firma w regionie, oraz
- produkcja części, takich jak elementy toczne i okrągłe nogi do stołów dla innych miejscowych producentów mebli. Pozwoliło to spółce na zakup drogich tokarek oraz specjalistycznych narzędzi, na które nie mogą sobie pozwolić inne firmy.

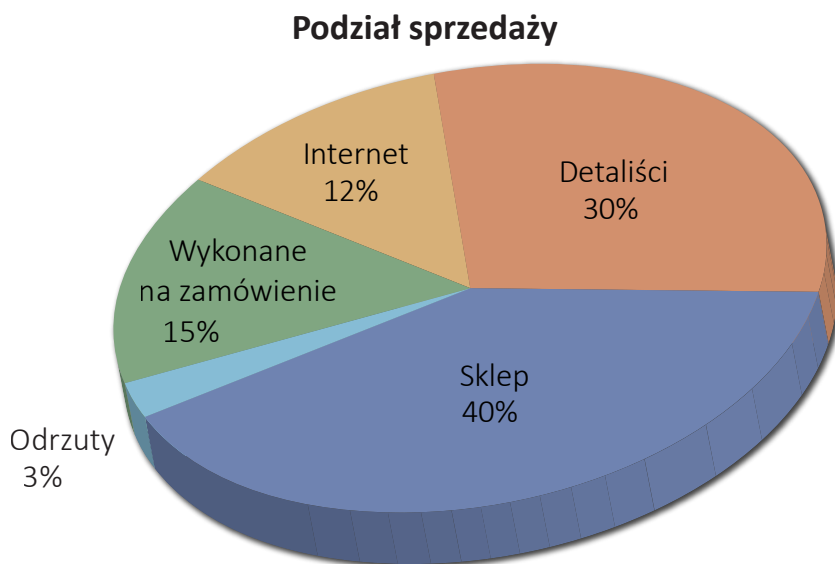
Delta sprzedaje, tylko za gotówkę, także w sklepie fabrycznym odrzuty mebli i drewna (elementy odrzucone w procesie kontroli jakości).

Rozważano także eksport mebli do sąsiednich krajów. Sylwester zdaje sobie sprawę, że będzie się to wiązało z wyższymi kosztami wysyłki, koniecznością odprawy granicznej, ryzykiem walutowym i możliwością uszkodzenia w transporcie. Pomimo tego, że sprzedaż do krajów sąsiednich oznacza wyższe koszty, wydają się one być niską ceną za dostęp do potencjalnych nowych klientów. Ponadto, Patrycja zna wielu przedstawicieli lokalnych władz i sądzi, że może przyspieszyć załatwienie dodatkowych formalności.

Sprzedaż

Podział sprzedaży jest w przybliżeniu następujący:

- | | |
|---|-----|
| • standardowe meble (z katalogu) ze sprzedaży negocjowanej bezpośrednio w sklepie | 40% |
| • sprzedaż na rzecz sprzedawców detalicznych | 30% |
| • meble na zamówienie | 15% |
| • sprzedaż internetowa | 12% |
| • sprzedaż odrzutów z fabryki | 3% |



Adrian Siny jest świetnym handlowcem. Jest bardzo konsekwentny w negocjacjach z klientami i zwykle potrafi doprowadzić do sprzedaży, chociaż marże zysku mogą być niewielkie. Niedawno kupił piękny dom z widokiem na dolinę, pomimo spowolnienia gospodarczego.

• Uwagi o systemie sprzedaży

- Umowy sprzedaży przygotowywane są w przypadku sprzedaży detalicznej i zamówień specjalistycznych. W przypadku wszystkich zamówień mebli na wymiar wymagana jest przedpłata w wysokości 15% wartości, która jest ujmowana jako przychód w momencie jej otrzymania. Dwóch z dużych sprzedawców detalicznych wymaga, aby Delta utrzymywała 30-dniowy zapas wyrobów gotowych, tak by zamówione meble mogły być

w razie potrzeby szybko wysyłane do sklepów. Umowy te zawierają także postanowienia dotyczące zwrotu produktów, jeżeli nie zostaną one sprzedane w określonym terminie.

- Zlecenia sprzedaży wypełniane są ręcznie w momencie sprzedaży, z wyjątkiem mebli sprzedawanych bezpośrednio w sklepie i innych pozycji sprzedawanych od ręki. Wszystkie zlecenia przekraczające 500€ lub zlecenia, w przypadku których cena jest niższa niż minimalna cena sprzedaży, muszą być zatwierdzane przez Adriana. Faktury są wystawiane po załadunku i wysyłce artykułów do klienta.
- W przypadku sprzedaży w sklepie, faktury wystawiane są w momencie sprzedaży i wprowadzane do systemu księgowego, który automatycznie numeruje każdą transakcję sprzedaży i na żądanie drukuje potwierdzenie zamówienia.
- Ze strony internetowej pobierane jest dzienne podsumowanie sprzedaży. Szczegółowe zamówienia artykułów są przygotowywane i przekazywane do działu produkcji. Jeżeli towary zostały opłacone przez klienta kartą kredytową, to w tym samym czasie wystawiana jest faktura i ujmowany jest przychód. Faktura z adnotacją „zapłacono w całości” jest dołączana do każdego wysłanego zamówienia internetowego.
- Adrian rzadko sprawdza zdolność kredytową klientów. Większość z nich zna osobiście. Dawniej klienci płacili gotówką przy odbiorze, jednak obecnie, aby dorównać warunkom oferowanym przez konkurencję, udzielany jest kredyt. W wyniku tego Delta Meble potrzebuje linii kredytowej w banku. Wydaje się, że ilość niespłaconych należności rośnie w każdym okresie sprawozdawczym.
- Na koniec każdego miesiąca Sylwester osobiście przegląda listę sprzedaży i należności. Sprawdza, czy nie ma oczywistych pomyłek i osobiście dzwoni do każdego klienta, który nie spłaca zobowiązań powyżej 90 dni.
- Każdy handlowiec (włączając Adriana) otrzymuje prowizję w wysokości 15% każdej sprzedaży, jako dodatek do minimalnej pensji podstawowej. Aby motywować sprzedawców, ich pensja podstawowa jest znacznie niższa od pensji większości pozostałych pracowników. System komputerowy śledzi sprzedaż każdego handlowca. Jacek co miesiąc drukuje raport i przygotowuje listę prowizji do wypłaty, które będą wypłacane razem z wynagrodzeniem w następnym tygodniu. Lista ta jest sprawdzana przez Sylwestra lub Damiana, by zapewnić wypłacenie pracownikom właściwej kwoty. Adrian otrzymuje zdecydowanie największe prowizje za sprzedaż.

Technologie informacyjne

System składa się z sześciu komputerów i serwera, który używany jest do prowadzenia strony internetowej. System wewnętrzny używany jest głównie do poczty elektronicznej, przyjmowania zamówień i rachunkowości.

Spółka tworzy cotygodniowe kopie zapasowe systemu księgowego na zewnętrznym dysku twardym, który jest przechowywany w sejfie obok pomieszczenia komputerowego. W ciągu ostatnich dwóch lat zainstalowano dodatkowo ochronę hasłem i firewall. W poprzednim okresie sprawozdawczym z biura zostały skradzione dwa komputery. Obecnie dostęp do biur jest lepiej zabezpieczony, komputery są przymocowane do biurerek, a serwer jest zamknięty w osobnym, specjalnie chłodzonym pomieszczeniu.

Sprzedaż internetowa zarządzana jest przez Jacka. Spółka ma umowę z bankiem, na podstawie której obsługuje on płatności kartami kredytowymi przed zatwierdzeniem wysyłki jakiegokolwiek zamówienia. Bank pobiera 7% prowizji od każdego przetworzonego zamówienia. Program do sprzedaży internetowej zawiera szczegółowe informacje o każdej sprzedaży, wraz z nazwiskiem i adresem klienta oraz zamówionymi artykułami. Dane dotyczące transakcji internetowych są codziennie pobierane ze strony internetowej i na ich podstawie dział sprzedaży przygotowuje i przekazuje do produkcji listę zamówień.

Zasoby ludzkie i płace

Wszystkie decyzje dotyczące zatrudnienia podejmowane są przez Damiana i Sylwestra. Tak jak ojciec, Sylwester dba o przyjmowanie kompetentnych pracowników i oczekuje od nich lojalności.

Wynagrodzenia wypłacane są w gotówce na początku każdego tygodnia. Pracownica Jacka, Karla Winston, jest odpowiedzialna za płace. Dysponuje ona listą pracowników, oblicza płace i potrącenia na podstawie podsumowania kart pracy dostarczanych jej przez Damiana. W każdy poniedziałek rano Sylwester sprawdza listę płac przed poleceniem Karli, aby wręczyła koperty pracownikom. Wszyscy pracownicy, odbierając swoje koperty, podpisują listę. Spółka nie prowadzi oficjalnych akt personalnych.

Zakupy i produkcja

Za zakupy i produkcję odpowiada Damian. Ponieważ system zarządzania zapasami nie jest zbyt skomplikowany, Damian ma tendencję do zamawiania zbyt dużej liczby niektórych pozycji, w wyniku czego zapasy gromadzą się w magazynie i pokrywają kurzem. Uznaje się, że taka praktyka jest lepsza, niż zaniżanie zamówień, co powoduje opóźnienia w produkcji.

- **Uwagi dotyczące działania systemu zakupów**

- Do zatwierdzenia zakupów powyżej 5 000€ wymagane jest uzyskanie co najmniej dwóch ofert. Wyjątkiem jest drewno dostarczane przez miejscowy tartak, z którym Delta wynegocjowała pięcioletni kontrakt na wyłączność dostaw.
- Spółka przygotowuje zamówienia dotyczące wszelkich zakupów zapasów lub wydatków inwestycyjnych powyżej 1 000€.
- Damian zatwierdza wszystkich nowych dostawców i przekazuje szczegóły Jackowi. Następnie Jacek wprowadza dostawców do systemu i wpisuje szczegóły otrzymywanych faktur.

Księgowość i finanse

Jacek studiował rachunkowość na uniwersytecie i jest dobrze zaznajomiony z rachunkowością i finansami. Kiedy rozpoczął pracę w Delcie dwa lata temu, szybko wprowadził oprogramowanie „Rzetelna księgowość” firmy Onion Corp., zawierające zintegrowane moduły zobowiązań, należności i środków trwałych.

- **Uwagi dotyczące systemu rachunkowości i finansów**

- Obecnie spółka nie posiada systemu ciągłej ewidencji zapasów. Inwentaryzacja przeprowadzana jest dwa razy w okresie sprawozdawczym, raz na koniec okresu sprawozdawczego i raz w połowie okresu sprawozdawczego. Zapewnia to możliwość dokładnego wyciszczenia marży na sprzedaży co najmniej dwa razy w danym okresie sprawozdawczym.
- Jacek był sfrustrowany brakiem kontroli nad zapasami. Sugerował Sylwestrowi, że powinny być one inwentaryzowane co najmniej cztery razy w okresie sprawozdawczym, aby marże były weryfikowane w ciągu całego okresu sprawozdawczego. Sylwester odrzucił tę sugestie, twierdząc, że tak częste inwentaryzacje przeszkadzałyby w normalnej pracy i powodowałyby niedotrzymywanie terminów.
- Mimo że Delta osiąga zysk, uzyskiwana marża brutto nie jest stała. Jacek nie potrafi wyjaśnić, dlaczego koszty zapasów nie są alokowane do linii produktów.
- Konieczność płacenia podatku dochodowego w jakiegokolwiek formie bardzo irytuje Sylwestra, który zwykle naciska na Jacka, aby utworzył rezerwy na koszty (RMB) w kwocie większej od wymaganej.

Uwaga: Poniższy rachunek zysków i strat oraz bilans zostały przygotowane przez kierownika jednostki.

Noty objaśniające do sprawozdania finansowego oraz rachunek przepływów pieniężnych nie zostały przedstawione.

Załącznik A

Rachunek zysków i strat Delta Meble (w jednostkach walutowych (€))

		Na koniec roku kończącego się 31 grudnia		
		20X2	20X1	20X0
Sprzedaż		1 437 317 €	1 034 322 €	857 400 €
Koszt sprzedanych produktów		879 933	689 732	528 653
	Zysk brutto	557 384	344 590	328 747
Koszty dystrybucji		64 657	41 351	39 450
Koszty administracyjne		323 283	206 754	197 248
Koszty finansowe		19 471	19 279	15 829
Amortyzacja		23 499	21 054	10 343
		430 910	288 438	262 870
	Zysk przed opodatkowaniem	126 474	56 152	65 877
Podatek dochodowy		31 619	14 038	16 469
	Zysk netto	94 855 €	42 114 €	49 408 €

Bilans Delta Meble (w jednostkach walutowych (€))

	Na dzień 31 grudnia		
	20X2	20X1	20X0
AKTYWA			
Aktywa obrotowe			
Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	22 246 €	32 522 €	22 947 €
Należności z tytułu dostaw towarów i usług i inne należności	177 203	110 517	82 216
Zapasy	156 468	110 806	69 707
Rozliczenia międzyokresowe	12 789	10 876	23 877
	368 706	264 721	198 747
Aktywa trwałe			
Rzeczowe aktywa trwałe	195.821	175.450	103 430
	564 527 €	440 171 €	302 177 €
PASYWA			
Zobowiązania krótkoterminowe			
Zadłużenie w banku	123 016 €	107 549 €	55 876 €
Zobowiązania z tytułu dostaw towarów i usług i inne zobowiązania	113 641	107 188	50 549
Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego	31 618	14.038	16 470
Zobowiązania krótkoterminowe z tytułu pożyczki	10 000	10 000	10 000
	278 275	238 775	132 895
Zobowiązania długoterminowe			
Zobowiązania długoterminowe z tytułu pożyczki	70 000	80 000	90 000
Kapitał i rezerwy			
Kapitał zakładowy	18 643	18 643	18 643
Skumulowany zysk	197 609	102 753	60 639
	564.527 €	440 171 €	302 177 €

Wprowadzenie

Kumar i Spółka została założona w 1990 roku przez Rajmunda Kumara. Jest to spółka posiadająca osobowość prawną, ale składa się tylko z dwuosobowego personelu produkcyjnego, Rajmunda jako właściciela i kierownika jednostki i zatrudnionej w niepełnym wymiarze księgowej.

Będąc młodym chłopcem, Rajmund nauczył się handlu wyrobami z drewna od swego ojca Sebastiana. Kiedy Sebastian po raz pierwszy przyjął pod swoje skrzydła młodego Rajmunda, zobaczył, że ma on także naturalny talent do stolarki i był dumny ze swojego syna.

Po śmierci ojca w 1976 r. Rajmund zdecydował się zainwestować niewielkie oszczędności w otwarcie własnego warsztatu meblowego, który nazwał Kumar i Spółka.

Propozycja transakcji

Działalność gospodarcza Rajmunda pierwotnie koncentrowała się na produkcji małych drewnianych mebli domowych. Jednakże wkrótce po rozpoczęciu działalności gospodarczej jego kuzyn Sylwester (z Delta Meble) zwrócił się do niego z propozycją biznesową. Sylwester poprosił Rajmunda, aby większość swego czasu i uwagi poświęcił na wytwarzanie elementów toczonych i nóg stołowych do mebli produkowanych przez fabrykę Delta. Cena, jaką Delta chciała zapłacić za jego produkty, pozwalała mu uzyskać większą marżę zysku brutto, niż mógłby uzyskać za inne swoje wyroby. Rajmund wyraził zgodę.

Aby zachęcić Rajmunda do skoncentrowania swojej działalności na obsłudze potrzeb zaopatrzeniowych Delty, zakupiła ona 15% udziałów w Kumar. Pomogło to spółce Kumar w zakupie nowych tokarek i narzędzi w celu zwiększenia wydajności produkcji.

Trendy w branży

Przemysł meblarski przeżywa obecnie trudności gospodarcze. Kumar i Spółka odnotowywała stały i znaczny wzrost, ale jeśli spadnie popyt na produkty Delty, to zmniejszy się sprzedaż Kumara. Rajmund ciągle przyjmuje zlecenia na meble na zamówienie, ale produkcja na rzecz Delty stanowi około 90% jego działalności gospodarczej.

Produkcja

Kumar i Spółka jest spółką kierowaną przez właściciela, w której Rajmund ma 85% udziałów. Oprócz Rajmunda jest w niej zatrudniony na pełny etat dwuosobowy personel produkcyjny. Rajmund jest przyzwyczajony do długich dni pracy, również w większość weekendów, aby nadążyć z realizacją zamówień złożonych przez Deltę.

Jednakże w bieżącym okresie sprawozdawczym Rajmund rzadko jest w biurze lub warsztacie. Spełnia wymagane minimum, aby sprostać popytowi, lecz nie jest zaangażowany tak jak kiedyś w zatwierdzanie zamówień, zakupy zaopatrzeniowe lub ewidencję danych. W rzeczywistości pewnymi kwestiami zajmuje się w domu.

Na początku okresu sprawozdawczego Kumar uzyskał nowe dofinansowanie z banku na zakup niezbędnych surowców i wymianę niektórych elementów starzejącego się wyposażenia. Kredyt został udzielony na podstawie umowy z bankiem, której kowenanty muszą być dotrzymane, aby bank nie wystąpił o zwrot funduszy.

Rajmund bezpośrednio obsługuje zamówienia od personelu Delty i zapisuje je w notebooku. Następnie księgowa wystawia faktury i przyjmuje płatności. Rajmund osobiście organizuje wysyłkę i prowadzi dziennik zamówień/wysyłki.

Rajmund prowadzi ewidencję towarów i aktualizuje informacje:

- w dzienniku zamówień/wysyłki: data złożenia zamówienia, kwota, rodzaj, wycena, ustalona data dostawy, metoda dostarczenia, sprzedana/wysłana ilość, data wysyłki i potwierdzenie zapłaty,
- w dzienniku sprzedaży: nazwa klienta, data wysyłki, szczegóły dotyczące zamówienia (rodzaj produktu, ilość, rodzaj drewna, specjalne wymogi itp.), cena, zapłacona kwota, oraz
- w dzienniku zakupów: rozdzielenie zakupu materiałów od innych pozycji zakupów.

Co tydzień Rajmund uzgadnia dziennik wysyłki z dziennikiem sprzedaży, aby upewnić się, że nie pominięto żadnej wysyłki.

Księgowość

Renata, księgowa Kumar i Spółka, zatrudniona w niepełnym wymiarze, pracuje z Rajmundem od ponad 10 lat i jest bardzo kompetentna. Prowadzi księgi rachunkowe oraz sporządza miesięczne i roczne sprawozdania finansowe. Jednakże Renata czuje, że Rajmund traktuje jej usługi jak coś oczywistego. Od trzech lat nie podniósł jej pensji. Renata ma dwójkę dzieci, które chce wysłać na studia, ale martwi się jak zapłaci za ich naukę.

Załącznik A

Rachunek zysków i strat Kumar i Spółka – sporządzony przez kierownika jednostki (w jednostkach walutowych (€))

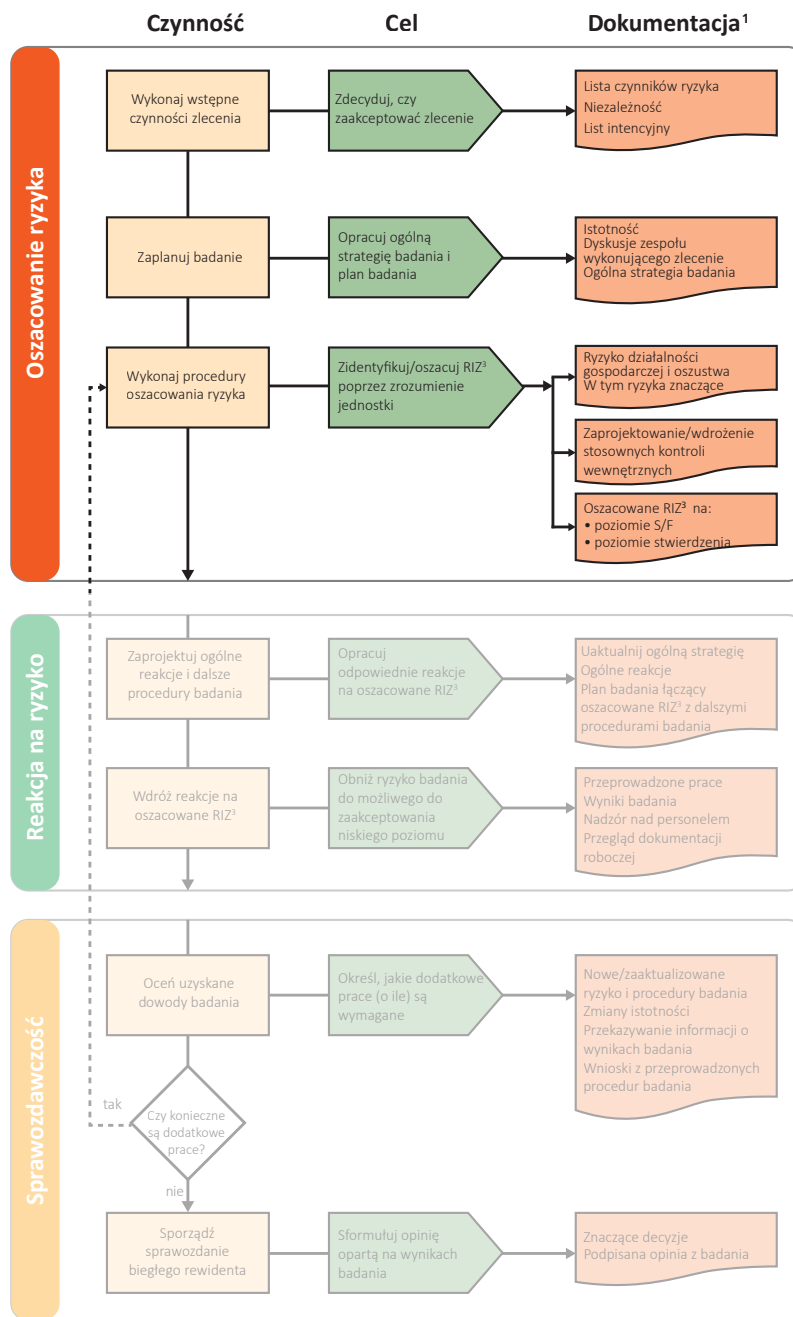
		Na koniec roku kończącego się 31 grudnia		
		20X2	20X1	20X0
Sprzedaż		231 540 €	263 430 €	212 818 €
Koszt sprzedanych produktów		118 600	122 732	100 220
	Zysk brutto	112 940	140 698	112 598
Koszty dystrybucji		13 002	19 450	12 890
Koszty administracyjne		71 532	91 318	68 101
Koszty finansowe		6 480	0	0
Amortyzacja		11 541	6 871	5 020
		102 555	117 639	86 011
	Zysk przed opodatkowaniem	10 385	23 059	26 587
Podatek dochodowy		5 765	6 420	8 988
	Zysk netto	4 620 €	16 639 €	17 599 €

**Bilans Kumar i Spółka – sporządzony przez kierownika jednostki
(w jednostkach walutowych (€))**

	Na dzień 31 grudnia		
	20X2	20X1	20X0
AKTYWA			
Aktywa obrotowe			
Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	1 255 €	10 822 €	6 455 €
Należności z tytułu dostaw towarów i usług i inne należności	67 750	65 110	34 100
Zapasy	34 613	15 445	12 607
	<u>103 618</u>	<u>91 377</u>	<u>53 162</u>
Rzeczowe aktywa trwałe	54 430	22 468	20 216
	<u>158 048 €</u>	<u>113 845 €</u>	<u>73 378 €</u>
PASYWA			
Zobowiązania krótkoterminowe			
Zobowiązania z tytułu dostaw towarów i usług i inne zobowiązania	53 100 €	48 820 €	36 500 €
Zobowiązania krótkoterminowe z tytułu pożyczki	4 000	—	—
	<u>57 100</u>	<u>48.820</u>	<u>36.500</u>
Zobowiązania długoterminowe			
Zobowiązania długoterminowe z tytułu pożyczki	31 000	—	—
Kapitał i rezerwy			
Kapitał zakładowy	10 580	10 580	10 580
Skumulowany zysk	59 368	54 445	26 298
	<u>158.048 €</u>	<u>113 845 €</u>	<u>73 378 €</u>

3.

OSZACOWANIE RYZYKA — PRZEGLĄD



Uwagi:
 1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
 2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.
 3. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

Dla celów niniejszego Przewodnika podejście do badania zostało podzielone na trzy odrębne etapy – oszacowanie ryzyka, reakcja na ryzyko i sprawozdawczość. Ilustracja na poprzedniej stronie podsumowuje główne czynności związane z etapem oszacowania ryzyka, w połączeniu z ich celem i wynikającą z nich dokumentacją. Dodatkowe informacje na temat każdej z tych czynności przedstawione są w kolejnych rozdziałach.

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
315.3	Celem biegłego rewidenta jest identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy powstało ono na skutek oszustwa lub błędu, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia, poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

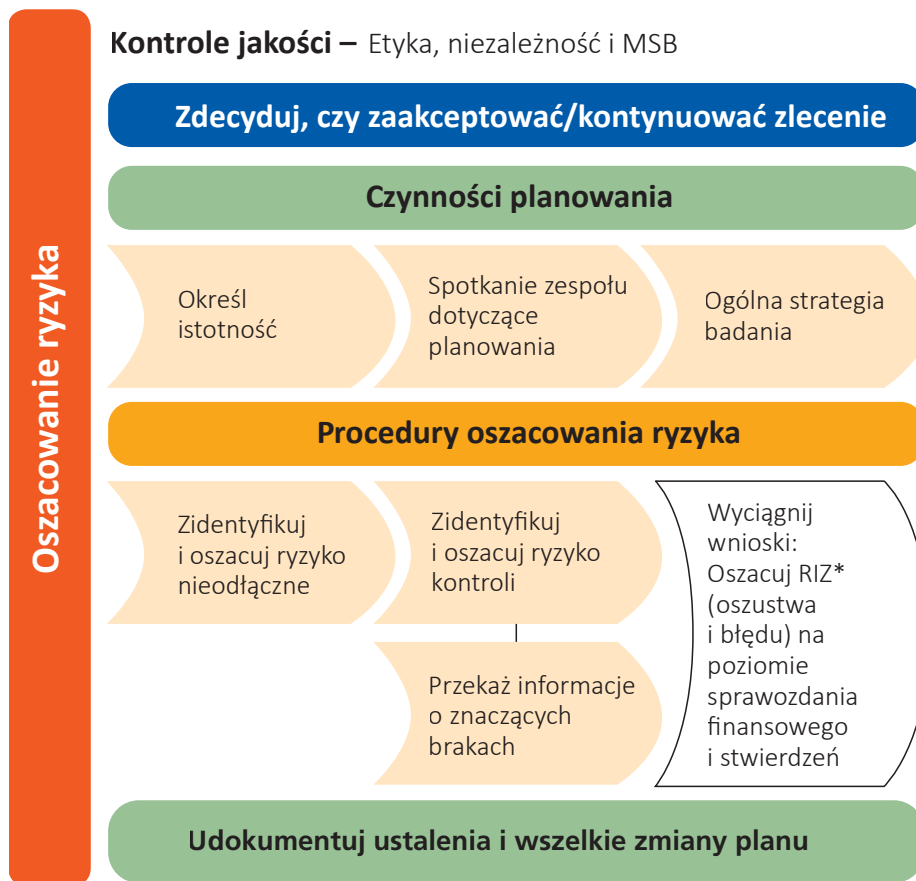
Poniżej przedstawiono prostszy opis trzech etapów.



* „Zdarzenie” jest po prostu czynnikiem ryzyka działalności gospodarczej lub oszustwa (patrz. opis w tomie 1, w rozdziale 4, na ilustracji 4.2-2). Obejmowałoby to także ryzyko wynikające z braku kontroli wewnętrznej minimalizującej możliwości wystąpienia istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym.

Ilustracja 3.0-2 przedstawia powody przeprowadzenia przez biegłego rewidenta wstępnego oszacowania ryzyka przed zaakceptowaniem zlecenia i uzgodnieniem z klientem warunków (oraz bieżącego oszacowania ryzyka przez cały czas badania). Włączenie elementu sprawozdawczości wskazuje, że biegły rewident wykorzystuje również takie oszacowanie ryzyka w celu podjęcia decyzji, jakiego rodzaju opinia lub sprawozdanie z badania będzie odpowiednie. Obejmuje to wstępne rozważenie, czy KSpB będą przedstawiane (obligatoryjnie lub na zasadzie dobrowolności), czy nie. Na przykład w przypadku gdy prezentacja KSpB nie jest wymagana, oszacowanie ryzyka może wskazywać na szereg ryzyk, których prezentacja w sekcji KSpB byłaby w opinii biegłego rewidenta opcją wartą rozważenia w trakcie realizacji badania. Na tym etapie, biegły rewident najczęściej prowadzi również wstępne rozmowy z klientem. Ponadto, zawartość sprawozdania biegłego rewidenta jest uzgadniana w umowie zlecenia, która zostanie omówiona w następnym rozdziale.

Główne kroki związane z etapem oszacowania ryzyka badania, w porządku, w jakim będą one zazwyczaj realizowane, przedstawiono na poniższej ilustracji.



* RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia

Podstawowe pojęcia, którymi zajmujemy się na etapie oszacowania ryzyka, przedstawione są poniżej.

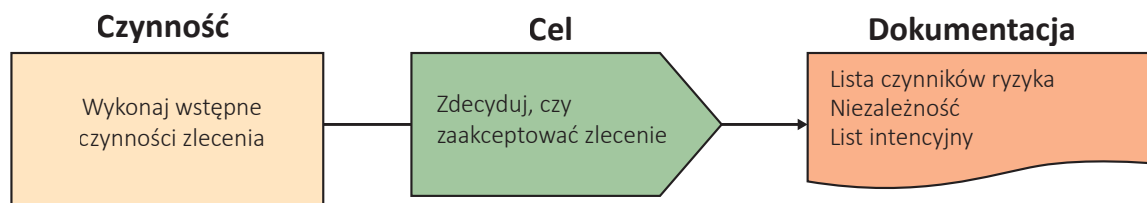
Podstawowe pojęcia – etap oszacowania ryzyka	Tom i rozdziały
Kontrola wewnętrzna	T1 – 5
Stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym	T1 – 6
Istotność i ryzyko badania	T1 – 7
Procedury oszacowania ryzyka	T1 – 8

4.

AKCEPTACJA I KONTYNUACJA ZLECENIA

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB/MSKJ 1
Wytyczne dotyczące procedur niezbędnych do: <ul style="list-style-type: none">• identyfikacji i oszacowania czynników ryzyka istotnych w podjęciu decyzji dotyczącej akceptacji bądź odrzucenia zlecenia badania, oraz• uzgodnienia i udokumentowania warunków zlecenia.	210, 220, 300 i MSKJ 1

Ilustracja 4.0-1



Ilustracja 4.0-2

Proces akceptacji lub kontynuacji zlecenia badania

Ustal charakter zlecenia oraz czy zgodnie z polityką firmy można się go podjąć. Potem odpowiedz na następujące pytania oraz udokumentuj ustalenia i wnioski.



Nr paragrafu	Cel(e) MSB
210.3	Celem biegłego rewidenta jest akceptacja lub kontynuacja zlecenia badania tylko wtedy, gdy zasady, w oparciu o które zlecenie badania będzie wykonane, zostały uzgodnione poprzez: <ul style="list-style-type: none"> (a) ustalenie, czy istnieją wstępne warunki badania, oraz (b) potwierdzenie, że pomiędzy biegłym rewidentem a kierownikiem jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osobami sprawującymi nadzór, istnieje wzajemne zrozumienie co do warunków zlecenia badania.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB/MSKJ 1
MSKJ 1.26	Firma ustala polityki i procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz poszczególnych zleceń, które są niezbędne do uzyskania racjonalnej pewności, że firma podejmie lub będzie kontynuować współpracę i zlecenia tylko wtedy, gdy: <ul style="list-style-type: none"> (a) posiada kompetencje niezbędne do wykonania zlecenia a także odpowiednie zasoby, w tym czas i środki, (zob. par. A18, A23) (b) może przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych, oraz (c) rozważyła uczciwość klienta i nie posiada informacji, które kazałyby jej sądzić, że klient jest nieuczciwy. (zob. par. A19–A20, A23)
MSKJ 1.27	Takie polityki i procedury wymagają, aby: <ul style="list-style-type: none"> (a) firma uzyskała informacje, które uznaje za niezbędne w danych okolicznościach przed przyjęciem zlecenia od nowego klienta, przy podejmowaniu decyzji o kontynuacji dotychczasowego zlecenia oraz rozważaniu przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta, (zob. par. A21, A23) (b) w przypadku gdy stwierdzono konflikt interesów w związku z przyjęciem zlecenia od nowego lub dotychczasowego klienta, firma zadecydowała, czy właściwe będzie przyjęcie zlecenia, (c) po tym, gdy zidentyfikowano kwestie dyskusyjne, a firma postanowiła zaakceptować lub kontynuować współpracę z klientem lub przyjęc szczególne zlecenie, firma udokumentowała sposób rozwiązania tych kwestii.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB/MSKJ 1
MSKJ 1.28	Firma ustala polityki i procedury kontynuacji zlecenia i współpracy z klientem odnoszące się do okoliczności, w których firma uzyskuje informacje, które wpłynęłyby na odmowę przyjęcia zlecenia, gdyby były jej wcześniej znane. Takie polityki i procedury obejmują uwzględnienie: <ol style="list-style-type: none"> zawodowej i prawnej odpowiedzialności mającej zastosowanie w danych okolicznościach, w tym czy firma ma obowiązek poinformowania osoby lub osób, które zleciły zlecenie, lub, w niektórych przypadkach, odpowiednich organów regulacyjnych, oraz możliwości wycofania się ze zlecenia lub zarówno ze zlecenia, jak i współpracy z klientem. (Zob. par. A22–A23)
210.4	Dla celów MSB następujące pojęcie ma znaczenie przypisane poniżej: Wstępne warunki badania – zastosowanie przez kierownika jednostki przy sporządzaniu sprawozdania finansowego możliwych do zaakceptowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i zgoda kierownika jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, na przyjęcie założenia, w oparciu o które przeprowadza się badanie.
220.12	Partner odpowiedzialny za zlecenie upewnia się, że zastosowano odpowiednie procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz zleceń badania i ustala, że sformułowane w związku z tym wnioski są właściwe. (Zob. par. A8–A9)
220.13	Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie uzyska informacje, które gdyby były mu wcześniej znane, wpłynęłyby na odmowę przyjęcia zlecenia badania przez firmę, niezwłocznie przekazuje tę informację firmie, aby na tej podstawie firma oraz partner odpowiedzialny za zlecenie mogli podjąć niezbędne działania. (Zob. par. A9)
300.13	Biegły rewident przed rozpoczęciem badania po raz pierwszy podejmuje następujące działania: <ol style="list-style-type: none"> przeprowadza procedury wymagane przez MSB 220 dotyczące akceptacji współpracy z klientem i przyjęcia określonego zlecenia badania, oraz nawiązuje kontakt z poprzednim biegłym rewidentem, jeżeli nastąpiła zmiana biegłych rewidentów, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi. (Zob. par. A22)

4.1 Przegląd

Jedną z najważniejszych decyzji podejmowanych przez firmę audytorską jest określenie, które zlecenia zaakceptować lub kiedy kontynuować współpracę z klientem. Błędna decyzja może prowadzić do niezafakturowania przepracowanych godzin, niezapłacenia honorariów, dodatkowego stresu dla partnerów i pracowników, utraty reputacji lub, co gorsza, ewentualnych procesów sądowych.

MSKJ 1 oraz MSB 220 wymagają, aby firmy audytorskie opracowały, wdrożyły i udokumentowały własne procedury kontroli jakości w odniesieniu do swoich polityk akceptacji i kontynuowania współpracy z klientami. Optymalnie takie polityki i procedury powinny określać poziom ryzyka (tolerancję ryzyka) lub cechy zleceniodawcy (takie jak: wątpliwa uczciwość kierownictwa, branża o wysokim ryzyku lub spółka notowana na giełdzie), które nie mogłyby być zaakceptowane przez firmę audytorską.

Przed podjęciem przez firmę audytorską decyzji o akceptacji lub kontynuacji zlecenia biegły rewident ma obowiązek:

- określić akceptowalność proponowanych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- ocenić, czy firma audytorska jest w stanie przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych,
- uzyskać od kierownika jednostki zapewnienie, że potwierdza i rozumie swoją odpowiedzialność za:
 - sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za nieodzowną do umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz
 - zapewnienie biegłemu rewidentowi dostępu do wszystkich stosownych informacji i wszelkich dodatkowych informacji, o które może poprosić biegły rewident, oraz nieograniczonego kontaktu z osobami w jednostce, od których zdaniem biegłego rewidenta konieczne jest uzyskanie dowodów badania,
- przeprowadzić procedury akceptacji lub kontynuacji zlecenia. Procedury te mogą być podobne do procedur oszacowania ryzyka przedstawionych w tomie 1, w rozdziale 8. Wyniki tych procedur (przyjmując, że zaakceptowano zlecenie) mogą być później wykorzystane jako część oszacowania ryzyka.

Wstępne i kolejne coroczne oszacowanie ryzyka zlecenia zapewnia, że firma audytorska:

- jest niezależna i nie istnieje konflikt interesów,
- właściwie wykona prace przy użyciu wymaganych zasobów i w określonym czasie,
- jest skłonna zaakceptować ryzyka występujące w trakcie przeprowadzania badania, oraz
- nie uzyskała żadnych nowych informacji o dotychczasowym zleceniodawcy, które gdyby były znane jej wcześniej, spowodowałyby odrzucenie zlecenia.

Oszacowanie ryzyka zlecenia obejmuje ocenę uczciwości kierownika jednostki i jego stosunku do kontroli wewnętrznej, trendów w branży, dostępności odpowiednich dowodów badania i innych czynników, takich jak zdolność klienta do zapłaty honorariów.

UWAGA

Bardzo małe jednostki, prowadzone przez właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą, też mogą wymagać badania. Mogą one posiadać bardzo niewiele (jeżeli w ogóle) udokumentowanych formalnych kontroli, co oznacza, że w zasadzie możliwe jest obejście każdej z nich. W takich sytuacjach biegły rewident musi określić, czy brak czynności kontrolnych lub innych elementów kontroli wewnętrznej może uniemożliwić uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania. W takim przypadku biegły rewident stosuje zawodowy osąd celem określenia, czy należy zrezygnować ze zlecenia, czy też wydać opinię zmodyfikowaną.

Czynniki do rozważenia obejmują:

- Środowisko kontroli jednostki. Na przykład: czy właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą jest godny zaufania, kompetentny i ma właściwy stosunek do kontroli wewnętrznej?
- Czy możliwe jest opracowanie ogólnej reakcji i dalszych procedur badania, które stanowiąłyby odpowiednią reakcją na oszacowane czynniki ryzyka? Na przykład, czy można zastosować procedury wiarygodności do ustalenia, czy wszystkie przychody i zobowiązania zostały poprawnie zarejestrowane w księgach rachunkowych?

4.2 Akceptacja zlecenia

Pierwszym krokiem procesu akceptacji lub kontynuacji współpracy z klientem jest ocena zdolności firmy audytorskiej do wykonania zlecenia i ryzyka z nim związanego. Poniższa ilustracja przedstawia pewne możliwe kierunki zapytań.

Ilustracja 4.2-1

Rozważ	Kierunek badań
Wymogi kontroli jakości w firmie audytorskiej	<p>Jakie polityki i procedury wdrożone w firmie audytorskiej pozwalają na uzyskanie racjonalnej pewności, że firma audytorska podejmuje lub kontynuuje współpracę tylko wówczas, gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Firma audytorska jest w stanie przestrzegać wymogów MSB, oraz • ryzyka związane ze zleceniem znajdują się w obszarze tolerancji ryzyka firmy audytorskiej?
Jakie prace są wymagane?	<ul style="list-style-type: none"> • Jaki jest charakter i zakres badania? • Jakie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej będą stosowane? • W jaki sposób zostanie wykorzystane sprawozdanie biegłego rewidenta i sprawozdanie finansowe? • Jaki jest termin zakończenia badania (o ile go wyznaczono)?

Rozważ	Kierunek badań
<p>Czy firma audytorska posiada wymagane kompetencje, zasoby i czas?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Czy firma audytorska dysponuje wystarczającym personelem posiadającym niezbędne kompetencje i możliwości? • Czy wybrany personel z firmy audytorskiej posiada: <ul style="list-style-type: none"> – znajomość odnośnej branży lub zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, – doświadczenie w zakresie odpowiednich wymogów regulacyjnych lub sprawozdawczych, – możliwość skutecznego uzyskania potrzebnych umiejętności i wiedzy? • Czy, w razie konieczności, będą dostępni eksperci? • Czy są dostępne wykwalifikowane osoby, aby przeprowadzić przegląd kontroli jakości zlecenia tam, gdzie ma to zastosowanie? • Czy firma audytorska i dostępni pracownicy (uwzględniając terminy realizacji zobowiązań wobec innych klientów) są w stanie zakończyć zlecenie w ustalonym terminie wydania sprawozdania?
<p>Czy firma audytorska jest niezależna?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Czy firma audytorska i zespół wykonujący zlecenie są w stanie spełnić wymogi etyczne i niezależności? • Tam gdzie zidentyfikowano konflikt interesów, brak niezależności lub inne zagrożenia: <ul style="list-style-type: none"> – czy podjęto odpowiednie działania służące wyeliminowaniu tych zagrożeń lub zredukowaniu ich do dopuszczalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń, albo – czy podjęto kroki, aby wycofać się ze zlecenia? • Jeśli badana jednostka jest częścią składową większej grupy, zespół wykonujący zlecenie badania grupy może wymagać wykonania określonych prac w odniesieniu do informacji finansowych części składowej. W takich przypadkach, zlecenia badania grupy w pierwszej kolejności uzyskałoby informacje dotyczące: <ul style="list-style-type: none"> – czy biegły rewident części składowej rozumie i będzie postępował zgodnie z wymogami etycznymi (w tym niezależności), które są istotne dla badania grupy, – zawodowych kompetencji biegłego rewidenta części składowej, – możliwości zaangażowania się przez zespół wykonujący badanie grupy w prace wykonywane przez biegłego rewidenta części składowej w zakresie koniecznym do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, oraz – czy biegły rewident części składowej działa w otoczeniu regulacyjnym, w którym biegli rewidentzi podlegają czynnemu nadzorowi.
<p>Czy ryzyko z tym związane jest akceptowalne?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • W przypadku nowych zleceń, czy firma audytorska nawiązała kontakt (zgodnie z wymogami MSB 300.13) z poprzednim biegłym rewidentem, aby ustalić, czy istnieją powody do odrzucenia zlecenia? • Czy firma audytorska pozyskała dane z Internetu i przeprowadziła rozmowy ze swoim personelem oraz ze stronami trzecimi (takimi jak przedstawiciele banków), aby zidentyfikować wszelkie powody, dla których nie powinna akceptować zlecenia? • Jakie są wartości („sygnały z góry”) i przyszłe cele jednostki? • Jak kompetentni są członkowie kadry kierowniczej wyższego szczebla i pracownicy jednostki? • Czy występują trudne lub czasochłonne problemy do rozwiązania (zasady (polityka) rachunkowości, oszacowania, zgodność z prawem itd.)? • Jakie zmiany, które miały miejsce w tym okresie sprawozdawczym, wpłyną na zlecenie (inicjatywy i trendy gospodarcze, zmiany personelu, sprawozdawczość finansowa, systemy IT, zakup lub sprzedaż składników aktywów, regulacje itd.)? • Czy występuje wysoki poziom zainteresowania opinii publicznej i mediów? • Czy jednostka jest w dobrej kondycji finansowej i czy jest w stanie pokryć honoraria biegłego rewidenta? • Czy jednostka zapewni firmie audytorskiej pomoc w uzyskiwaniu informacji i przygotowywaniu harmonogramów, analizie sald, zapewni pliki z danymi itd.?

Rozważ	Kierunek badań
<p>Czy można zaufać zleceniodawcy?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Czy występują ograniczenia zakresu badania, takie jak nierealistyczne terminy lub brak możliwości uzyskania wymaganych dowodów badania? • Czy występuje jakikolwiek powód (lub niedawne zdarzenie), aby powątpiewać w uczciwość głównych właścicieli, kadry kierowniczej wyższego szczebla i osób sprawujących nadzór? Przyjrzyj się działalności jednostki, w tym praktykom biznesowym, reputacji biznesowej i historii wszelkich naruszeń etyki lub regulacji. • Czy występują jakieś oznaki, że jednostka może być zamieszana w pranie brudnych pieniędzy lub inną działalność kryminalną? • Jaka jest tożsamość i reputacja biznesowa stron powiązanych? • Czy kierownik jednostki ma niewłaściwy stosunek do kontroli wewnętrznej i zdecydowanie niechętnie podejście do interpretacji standardów rachunkowości? Przyjrzyj się kulturze korporacyjnej, strukturze organizacyjnej, tolerancji ryzyka, stopniowi złożoności transakcji itd.

UWAGA**Przedstawianie KSpB**

Kluczowe sprawy badania (KSpB) są przedstawiane w czterech przypadkach:

- gdy jest to wymagane przez MSB 701 w odniesieniu do jednostki notowanej na giełdzie,
- gdy jest to wymagane przez lokalne przepisy prawa lub regulację,
- na zasadzie dobrowolności na życzenie klienta, lub
- na zasadzie dobrowolności na podstawie decyzji biegłego rewidenta.

Gdy przedstawienie KSpB jest wymagane lub dokonywane na zasadzie dobrowolności, biegły rewident najprawdopodobniej potrzebuje dodatkowych zasobów. Oznacza to dodatkowy czas pracy partnera lub personelu wyższego szczebla. Kwestia ta jest istotna na etapie planowania i przy szacowaniu kosztów wykonania zlecenia.

Weryfikacja danych

Aby upewnić się, że informacje uzyskane od jednostki są dokładne, rozważ czy możliwe jest uzyskanie informacji od stron trzecich, które potwierdziłyby główne aspekty oszacowania ryzyka. Ten prosty krok może pozwolić zapobiec problemom w przyszłości. Przykładowe źródła informacji obejmują wcześniejsze sprawozdania finansowe, zeznania dotyczące podatku dochodowego, raporty kredytowe oraz względnie (po uzyskaniu zgody od przyszłego klienta) rozmowy z głównymi doradcami, takimi jak bankowcy itd.

UWAGA

Przed skontaktowaniem się ze stronami trzecimi i rozpoczęciem zbierania informacji o przyszłym kliencie, podejmij kroki, aby upewnić się, że wszyscy partnerzy i pracownicy znają:

- politykę ochrony przechowywanych w firmie audytorskiej poufnych informacji o zleceniodawcach,
- wymogi prawne dotyczące ochrony prywatności,
- oraz wymogi stosownego kodeksu etycznego.

Następnym krokiem po podjęciu decyzji o akceptacji lub kontynuacji zlecenia na rzecz klienta jest:

- ustalenie, czy istnieją wstępne warunki badania, oraz
- potwierdzenie, że pomiędzy biegłym rewidentem a kierownikiem jednostki oraz, w stosownych przypadkach osobami sprawującymi nadzór, istnieje wzajemne zrozumienie co do warunków zlecenia badania.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
210.6	<p data-bbox="277 226 1248 262">W celu ustalenia, czy występują wstępne warunki badania, biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="277 264 1248 321">(a) ustala, czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają być zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, są akceptowalne, oraz (zob. par. A2–A10)<li data-bbox="277 323 1248 380">(b) uzyskuje od kierownika jednostki zapewnienie, że potwierdza on i rozumie swoją odpowiedzialność: (zob. par. A11–A14, A21)<ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="326 382 1248 468">(i) za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym gdzie to stosowne, za ich rzetelną prezentację, (zob. par. A15)<li data-bbox="326 470 1248 556">(ii) za taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownik jednostki uznaje za nieodzowną dla umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem, oraz (zob. par. A16–A19)<li data-bbox="326 558 1248 802">(iii) zapewnienie biegłemu rewidentowi:<ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="375 594 1248 680">a. dostępu do wszystkich informacji, takich jak zapisy, dokumentacja oraz inne sprawy, co do których kierownik jednostki jest świadomy, że mają znaczenie dla sporządzania sprawozdania finansowego,<li data-bbox="375 682 1248 739">b. dodatkowych informacji, o które biegły rewident może na potrzeby badania poprosić kierownika jednostki, oraz<li data-bbox="375 741 1248 802">c. nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania jest, zdaniem biegłego rewidenta, konieczne.

Rozważ	Kierunek badań
Czy wystąpiły wstępne warunki badania?	<p>Czy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (takie jak MSSF lub lokalne ramowe założenia) zastosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego można zaakceptować? Czynniki do rozważenia obejmują:</p> <ul style="list-style-type: none"> • charakter jednostki (działalność gospodarcza, sektor publiczny lub charakter niedochodowy), • cel sprawozdania finansowego (cel wspólny lub dla określonych użytkowników), • charakter sprawozdania finansowego (pełne sprawozdanie finansowe lub pojedynczy składnik sprawozdania finansowego), oraz • czy przepisy prawa lub regulacja opisują mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. <p>Czy kierownik jednostki zgadza się i uznaje/rozumie swoją odpowiedzialność za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym (w stosownych przypadkach), za ich rzetelną prezentację, • taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za nieodzowną do umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz • zapewnienie biegłemu rewidentowi: <ul style="list-style-type: none"> – dostępu do wszystkich istotnych informacji, takich jak zapisy, dokumentacja i inne kwestie, w tym do informacji uzyskanych ze źródeł innych niż księga główna i księgi pomocnicze, – dodatkowych informacji dla celów badania, o które zwrócono się do kierownika jednostki (np. pisemne oświadczenia), oraz – nieograniczonego dostępu w jednostce do osób, w celu uzyskania niezbędnych dowodów badania?
Czy występuje ograniczenie zakresu badania?	<p>Czy kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór nałożyły jakiegoś rodzaju ograniczenia zakresu badania? Może to obejmować nierealistyczne terminy, nieakceptowanie pewnych członków personelu firmy wykonujących pracę i odmowę dostępu do zakładu produkcyjnego, kluczowego personelu lub istotnych dokumentów. Jeśli takie ograniczenia mogą skutkować odstąpieniem od wyrażenia opinii, firma audytorska może odmówić przyjęcia zlecenia, chyba, że od firmy audytorskiej wymagają tego przepisy prawa lub regulacja, aby kontynuowała zlecenie.</p>

Gdy kierownik jednostki nie zgadza się na swoje obowiązki określone w MSB 210.6(b) powyżej i nie uznaje ich, lub gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie są akceptowalne, MSB 210.8 wymaga od biegłego rewidenta odrzucenia zlecenia, o ile akceptacja zlecenia nie jest wymagana przez przepisy prawa lub regulację.

4.4 Uzgodnienie warunków zlecenia

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
210.7	Jeśli kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór w ramach warunków proponowanego zlecenia badania nakładają ograniczenie na zakres badania w sposób, który zdaniem biegłego rewidenta doprowadzi do odstąpienia przez biegłego rewidenta od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, biegły rewident nie akceptuje tak ograniczonego zlecenia jako zlecenia badania, o ile nie wymagają tego od niego przepisy prawa lub regulacja.
210.9	Biegły rewident uzgadnia warunki zlecenia badania z kierownikiem jednostki lub osobami sprawującymi nadzór. (Zob. par. A22)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
210.10	<p>O ile nie ma zastosowania paragraf 11, uzgodnione warunki zlecenia badania zapisuje się w formie umowy zlecenia badania lub innej właściwej formie pisemnego porozumienia i obejmują one: (zob. par. A23-A27)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) cel i zakres badania sprawozdania finansowego, (b) odpowiedzialności biegłego rewidenta, (c) odpowiedzialności kierownika jednostki, (d) wskazanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej stosowanych przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, (e) informację o oczekiwanej formie i treści wszelkich sprawozdań, które będą wydane przez biegłego rewidenta, oraz (zob. par. A24) (f) oświadczenie, że mogą wystąpić okoliczności sprawiające że sprawozdanie będzie się różnić od oczekiwanej formy i treści.
210.11	<p>Jeśli przepisy prawa lub regulacja odpowiednio szczegółowo określają warunki zlecenia badania, o których mowa w paragrafie 10, biegły rewident nie musi zamieszczać ich w pisemnym porozumieniu, z wyjątkiem adnotacji, że takie przepisy prawa lub regulacja mają zastosowanie, a kierownik jednostki potwierdza i rozumie swoje odpowiedzialności zgodnie z zapisami paragrafu 6(b). (Zob. par. A23, A28–A29)</p>
210.12	<p>Jeśli przepisy prawa lub regulacja określają odpowiedzialności kierownika jednostki w sposób podobny do jego odpowiedzialności przedstawionych w paragrafie 6(b), biegły rewident może stwierdzić zgodnie ze swoim osądem, że przepisy prawa lub regulacja obejmują odpowiedzialności, która w efekcie równoważą odpowiedzialności przedstawione w tym paragrafie.</p> <p>W przypadku, gdy odpowiedzialności są równoważne, biegły rewident może skorzystać ze sformułowań zaczerpniętych z przepisów prawa lub regulacji, aby opisać je w pisemnej umowie. W przypadku gdy przepisy prawa lub regulacja nie określają odpowiedzialności, które byłyby równoważne, biegły rewident zamieszcza w pisemnej umowie opis przedstawiony w paragrafie 6(b). (Zob. par. A28)</p>
210.13	<p>Podejmując się kolejnych badań, biegły rewident rozważa, czy okoliczności wymagają zmiany warunków zlecenia badania, jak również, czy istnieje potrzeba przypomnienia jednostce o dotychczasowych warunkach zlecenia badania. (Zob. par. A30)</p>
210.14	<p>Biegły rewident nie zgadza się na zmianę warunków zlecenia badania, jeżeli nie ma racjonalnego uzasadnienia, żeby dokonać tej zmiany. (Zob. par. A31–A33)</p>
210.15	<p>Jeśli przed zakończeniem badania biegły rewident jest proszony o zmianę zlecenia badania na zlecenie, które daje niższego poziomu pewności, ustala, czy istnieje racjonalne uzasadnienie dla takiego działania. (Zob. par. A34–A35)</p>
210.16	<p>Jeśli warunki zlecenia badania zostały zmienione, biegły rewident oraz kierownik jednostki potwierdzają i zamieszcza nową warunki zlecenia w umowie zlecenia lub w innym odpowiednim pisemnym porozumieniu.</p>
210.17	<p>Jeśli biegły rewident nie jest w stanie zgodzić się na zmianę warunków zlecenia badania, a kierownik jednostki nie zezwala mu na dokończenie pierwotnego zlecenia badania, wówczas biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) wycofuje się ze zlecenia badania, jeżeli jest to możliwe zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacji, oraz (b) rozważa, czy ciąży na nim umowne lub innego rodzaju zobowiązania do powiadomienia o zaistniałych okolicznościach innych stron, takich jak osób sprawujących nadzór, właścicieli lub regulatorów.

Uwaga: Paragrafy 18–21 MSB 210 zawierają dodatkowe rozważania dotyczące akceptacji zlecenia, na przykład gdy standardy sprawozdawczości finansowej są uzupełniane przez przepisy prawa lub regulację i gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są określone przez przepisy prawa lub regulację.

W celu zapewnienia jasnego zrozumienia warunków zlecenia przez kierownictwo i biegłego rewidenta, przygotowana i uzgadniana jest umowa zlecenia (lub inna właściwa forma pisemnego porozumienia) z odpowiednim przedstawicielem kierownictwa wyższego szczebla. Aby uniknąć możliwych nieporozumień, umowa zlecenia powinna być ostatecznie uzgodniona i podpisana przed rozpoczęciem prac w ramach zlecenia.

Nawet w krajach, w których cel badania, zakres i zobowiązania biegłego rewidenta określone są przepisami prawa, może być użyteczne poinformowanie klienta o szczególnej roli i obowiązkach biegłego rewidenta w umowie zlecenia.

Przykładowa umowa zlecenia, oparta na przykładzie zawartym w MSB 210, przedstawiona jest w znajdujących się poniżej materiałach studium przypadku.

Umowa zlecenia powinna obejmować poniższe warunki.

Ilustracja 4.4-1

Warunki	Opis
Cel, ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, zakres i forma sprawozdania biegłego rewidenta wynikającego z badania sprawozdania finansowego	<ul style="list-style-type: none"> Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, jakie będą zastosowane. Cel badania sprawozdania finansowego i oczekiwana forma sprawozdania biegłego rewidenta lub innego sposobu przekazywania informacji. Ponadto okoliczności, w których sprawozdanie będzie się różnić od oczekiwanej formy i treści. Zakres badania, łącznie z odniesieniem się do odpowiednich przepisów prawa, regulacji, MSB oraz etycznych lub innych wydanych przez organizacje zawodowe, do których należy biegły rewident. Inne strony, którym zgodnie z wymogami należy przekazać sprawozdanie (np. organ regulacyjny).
Obowiązki biegłego rewidenta	<ul style="list-style-type: none"> Przeprowadzenie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Spełnienie wymogu przedstawienia KSpB lub przedstawienie KSpB na zasadzie dobrowolności w sprawozdaniu biegłego rewidenta, zgodnie z MSB 701, jeżeli ma zastosowanie. Uznanie, że ze względu na nieodłączne ograniczenia badania, połączone z nieodłącznym ograniczeniem kontroli wewnętrznej, występuje niemożliwe do uniknięcia ryzyko, iż niektóre istotne zniekształcenia mogą nie zostać wykryte, mimo iż badanie zostało poprawnie zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB.
Obowiązki kierownika jednostki	<ul style="list-style-type: none"> Sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz zaprojektowanie i wdrożenie takiej kontroli wewnętrznej, jaką kierownik jednostki uznaje za nieodzowną do umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Zaakceptowanie warunków zlecenia przedstawionych w umowie zlecenia. Zapewnienie nieograniczonego dostępu do wszelkich zapisów, dokumentacji i pozostałych informacji wymaganych w związku z badaniem. Zapewnienie nieograniczonego dostępu do osób w jednostce. Potwierdzenie oczekiwań biegłego rewidenta dotyczących dostarczenia pisemnego potwierdzenia oświadczeń kierownika jednostki składanych w związku z badaniem. Zgoda kierownika jednostki na poinformowanie biegłego rewidenta o faktach mogących wpływać na sprawozdanie finansowe, o których kierownik jednostki dowiedział się w okresie pomiędzy datą sprawozdania biegłego rewidenta a datą udostępnienia sprawozdania finansowego. Zgoda kierownika jednostki na udostępnienie biegłemu rewidentowi wstępnej wersji sprawozdania finansowego, łącznie z wszystkimi informacjami istotnymi do jego przygotowania, niezależnie od tego, czy uzyskano je z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, czy z innych źródeł (w tym wszystkimi informacjami istotnymi dla przygotowania ujawnień), oraz wszelkich innych informacji, jakie jednostka zamierza udostępnić, odpowiednio wcześniej, by umożliwić biegłemu rewidentowi zakończenie badania w zaproponowanym terminie.

Inne kwestie, które mogą być zawarte w umowie zlecenia, przedstawione są poniżej.

Ilustracja 4.4-2

Warunki	Opis
Kluczowe sprawy badania	Nawet w przypadku gdy przedstawienie kluczowych spraw badania nie jest wymagane, warto wspomnieć w warunkach zlecenia badania o możliwości przedstawienia kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta. W niektórych systemach prawnych taka wzmianka może być konieczna, by po prostu zachować możliwość przedstawienia takich spraw.

Warunki	Opis
Sposób przeprowadzania badania, rozstrzygnięcie sporów, zobowiązania i ustalenia w sprawie wynagrodzeń	<p>Uwzględnij ustalenia dotyczące:</p> <ul style="list-style-type: none"> • planowania i przeprowadzania badania, w tym składu zespołu wykonującego zlecenie i szczegóły, jakie części wstępnego sprawozdania finansowego lub innych dokumentów roboczych będą przygotowane przez klienta (o ile będą), łącznie z datami, kiedy biegły rewident będzie ich wymagał, • zaangażowania innych biegłych rewidentów i ekspertów, • zaangażowania poprzedniego biegłego rewidenta, (o ile był powołany) w przypadku badania bilansu otwarcia, oraz • innych kwestii: <ul style="list-style-type: none"> – wszelkich ograniczeń odpowiedzialności biegłego rewidenta, jeżeli mogą wystąpić, – podstawy naliczenia wynagrodzenia oraz wszelkie ustalenia dotyczące fakturowania usługi, – obowiązków firmy audytorskiej w zakresie przekazania dokumentacji roboczej badania innym stronom trzecim, oraz – odniesienia do wszelkich dalszych uzgodnień pomiędzy biegłym rewidentem a klientem lub do innych umów lub sprawozdań, jakie biegły rewident zamierza przekazać klientowi. <p>Klient potwierdza przyjęcie warunków zlecenia poprzez potwierdzenie otrzymania umowy zlecenia.</p>

Uaktualnienie umowy zlecenia

Gdy nie wystąpiły żadne zmiany, od biegłego rewidenta wymaga się, by ocenił czy istnieje potrzeba przypomnienia jednostce o dotychczasowych warunkach zlecenia badania. Warunki zlecenia mogą być potwierdzone przy ponownym powołaniu biegłego rewidenta bez potrzeby przygotowywania nowej umowy każdego roku.

W sytuacji, gdy zmieniają się okoliczności wymaga się wprowadzenia zmian do umowy zlecenia. Sprawy, które mogą stanowić zmianę okoliczności obejmują:

- zmiany w warunkach zlecenia lub wprowadzenie specjalnych warunków zlecenia, np. przedstawienie KSpB, w przypadku gdy nie było to wcześniej uwzględnione,
- niedawna zmiana w składzie kadry kierowniczej wyższego szczebla,
- znacząca zmiana w strukturze własnościowej,
- znacząca zmiana charakteru lub rozmiaru działalności gospodarczej jednostki,
- zmiana w wymogach prawnych i regulacyjnych,
- zmiana w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej przyjętych do sporządzania sprawozdania finansowego,
- zmiana w innych wymogach sprawozdawczych, oraz
- jakiegokolwiek oznaki, że kierownik jednostki niewłaściwie rozumie cel i zakres badania.

Zmiana warunków zlecenia badania

Jeżeli kierownik jednostki poprosi o zmiany warunków zlecenia badania, biegły rewident rozważa konsekwencje dla zakresu zlecenia badania i czy prośba ta jest w uzasadniony sposób usprawiedliwiona. Uzasadniony sposób usprawiedliwienia może obejmować zmiany okoliczności u klienta lub nieporozumienie, co do charakteru pierwotnej usługi, o którą się zwrócono.

Zmiana nie byłaby uzasadniona, jeśli byłaby podyktowana kwestiami wynikłymi w trakcie badania. Mogą one obejmować informacje z badania, które nie potwierdzają oświadczeń kierownika jednostki, brak możliwości uzyskania pewnych informacji z badania (co mogłoby skutecznie ograniczyć zakres badania) lub dowody na to, że z innych przyczyn są one niezadowolające. Za przykład może tu posłużyć przypadek, w którym biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących salda zapasów, a jednostka wnioskuje o zmianę zlecenia badania na zlecenie przeglądu, aby zapobiec wyrażeniu przez biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem lub odmowy wyrażenia opinii.

Jeśli zmiana warunków jest uzasadniona, można zawrzeć nową umowę zlecenia lub inne odpowiednie porozumienie pisemne. Jeśli jednak, biegły rewident nie jest w stanie zgodzić się na proponowaną zmianę warunków zlecenia, a kierownik jednostki nie zezwala mu na dokończenie pierwotnego zlecenia badania, wówczas wymaga się od biegłego rewidenta:

- wycofania się ze zlecenia badania, jeżeli jest to możliwe zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacją, oraz
- rozważenia, czy ciężą na nim umowne lub innego rodzaju zobowiązania do powiadomienia o zaistniałych okolicznościach innych stron, takich jak, osób sprawujących nadzór, właścicieli lub regulatorów.

4.5 Studia przypadków – akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem

Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Uwaga: W większości przypadków bardziej usystematyzowane podejście (takie jak listy kontrolne itd.) wykorzystano do udokumentowania dowodów badania dla Delta Meble, a mniej usystematyzowane podejście (wykorzystanie notatek itp.) dla Kumara. Zilustrowano w ten sposób alternatywne sposoby dokumentacji. Nie wyklucza to zastosowania notatek w badaniu Delty lub zastosowania list kontrolnych w badaniu Kumar. Wybór sposobu udokumentowania zgodności z MSB jest kwestią zawodowego osądu, którą najlepiej omówić w trakcie planowania badania.

Zakładając, że mamy do czynienia z trwającym zleceniem badania, partner lub kierownik wyższego szczebla w firmie audytorskiej zadałby pewne pytania, mające na celu zidentyfikowanie i oszacowanie nowych lub zmienionych czynników ryzyka istotnych dla podjęcia decyzji dotyczącej kontynuacji zlecenia badania. Dowiedz się przykładowo o to co poniżej:

Akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem

Można zastosować poniższy kwestionariusz.

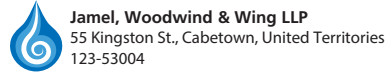
<ul style="list-style-type: none"> • Czy spełnione zostały wstępne warunki badania? 	<p><i>Sprawozdanie finansowe Delta sporządzone będzie przez kierownika jednostki przy zastosowaniu MSSF.</i></p> <p><i>Podpisano umowę zle cenia, a kierownik jednostki uznał swoją odpowiedzialność za:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>udostępnienie wszystkich informacji, o które poprosimy,</i> • <i>zapewnienie nieograniczonego kontaktu z personelem,</i> • <i>zaprojektowanie i wdrożenie takiej kontroli wewnętrznej, jaką kierownik jednostki uznaje za nieodzowną do umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Czy przestrzegano wymogów dotyczących akceptacji/kontynuacji współpracy zawartych w instrukcji kontroli jakości firmy audytorskiej? 	<p><i>Tak. Zobacz polityki XX i YY zawarte w naszej instrukcji Kontroli Jakości.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Czy wystąpiły zmiany w zakresie lub w wymogach dotyczących zlecenia badania? 	<p><i>Nie.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Czy wystąpiły problemy związane z niezależnością lub konfliktem interesów? Rozważ: związki osobiste/rodzinne między osobami kluczowymi dla klienta, świadczenie usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych, takich jak usługi księgowo, udziały finansowe i inne powiązania gospodarcze. 	<p><i>Jedyna dostrzeżona kwestia to fakt, że jeden z naszych pracowników kupił znaczną ilość mebli do sypialni od Delta, ale zapłacił cenę katalogową. Przypadek ten nie jest uważany za zagrożenie dla naszej niezależności.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Czy wystąpiły okoliczności, które podałaby w wątpliwość uczciwość właścicieli klienta? Rozważ skazanie, postępowania/sankcje organów nadzorczych, podejrzenia lub potwierdzenie działań sprzecznych z prawem lub oszustw, dochodzenia prowadzone przez policję, czy negatywny wizerunek. 	<p><i>Nie, chociaż Patrycję (córkę doradcy biznesowego klienta) przedstawiono w negatywnym świetle w lipcu. Była doradcą przy sprzedaży gruntu, przy której urzędnicy rządowi zostali oskarżeni o przyjmowanie łapówek od deweloperów. Ponadto sprawa ta odnotowana została na naszej liście czynników ryzyka badania.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Czy występują obszary, gdzie wymagana jest specjalistyczna wiedza? 	<p><i>Aby dokonać przeglądu kontroli sprzedaży przez Internet wykorzystamy Dawida (który posiada wiedzę w dziedzinie IT).</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Czy firma posiada możliwości czasowe, kompetencje i zasoby niezbędne do wykonania zlecenia zgodnie ze standardami zawodowymi i z wewnętrznymi standardami firmy audytorskiej? 	<p><i>Tak. Patrz planowany budżet.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Czy we wcześniejszych badaniach i innych zleceniach dla tej jednostki wystąpiły jakieś zidentyfikowane kwestie, które wymagają odniesienia się do nich? 	<p><i>Konieczność dokonania przeglądu ogólnej kontroli IT w świetle podjęcia decyzji o zaakceptowaniu sprzedaży internetowej.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Czy występują jakieś nowe okoliczności, które zwiększają nasze ryzyko zlecenia? 	<p><i>Nie. Kierownik jednostki ma właściwy stosunek do kontroli wewnętrznej.</i></p>
<ul style="list-style-type: none"> • Czy klient jest w stanie nadal wypłacać nam wynagrodzenie? 	<p><i>Tak.</i></p>

Wniosek

Ogólne oszacowanie ryzyka zlecenia = niskie

Powinniśmy kontynuować współpracę z tym klientem.

Samuel J. Lewicki



15 października 20X2 r.

Delta Meble 2255 West Street North Cabetown United Territories 123-50214

Szanowny Panie Delta,

Cele i zakres badania

Zwrócił się Pan do nas o przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego Delta Meble, które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej (bilans) na dzień 31 grudnia 20X2 roku, rachunek zysków i strat, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości. Z przyjemnością potwierdzamy naszą akceptację i nasze zrozumienie tego zlecenia badania niniejszym listem. Przeprowadzone przez nas badanie będzie miało na celu wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym.

Celem naszego badania jest uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta, które obejmuje wyrażenie przez nas opinii o sprawozdaniu finansowym. Racjonalna pewność oznacza wysoki poziom pewności, ale nie gwarancję, że w wyniku badania przeprowadzonego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB) zostanie wykryte każde istniejące istotne zniekształcenie. Zniekształcenia mogą powstać w wyniku oszustwa lub błędu i są uznawane za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie danego sprawozdania finansowego.

Nasze obowiązki

Badanie zostanie przeprowadzone zgodnie z MSB. Standardy te wymagają przestrzegania wymogów etycznych. Podczas badania zgodnego z MSB stosujemy zawodowy osąd i zachowujemy zawodowy sceptycyzm, a także:

- Identyfikujemy i szacujemy ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, spowodowanego oszustwem lub błędem, projektujemy i przeprowadzamy procedury badania w reakcji na to ryzyko i uzyskujemy dowody badania, które są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii. Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa jest większe niż tego wynikającego z błędu, ponieważ oszustwo może dotyczyć zmywu, fałszerstwa, celowych pominięć, wprowadzenia w błąd lub obejścia kontroli wewnętrznej.
- Uzyskujemy zrozumienie kontroli wewnętrznej mającej związek z badaniem, w celu zaprojektowania procedur badania odpowiednich w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki.¹ Jednakże poinformujemy Państwa na piśmie o wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej mającej związek z badaniem sprawozdania finansowego, zidentyfikowanych przez nas w trakcie badania.
- Oceniamy adekwatność stosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz racjonalność szacunków księgowych i powiązanych ujawnień dokonanych przez kierownika jednostki.
- Formułujemy wniosek co do adekwatności zastosowania przez kierownika jednostki zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz, na podstawie uzyskanych dowodów badania, stwierdzamy, czy istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność Spółki do kontynuacji działalności. Jeżeli dochodzimy do wniosku, że istnieje istotna niepewność, mamy obowiązek zwrócić uwagę w naszym sprawozdaniu biegłego rewidenta na powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub, jeżeli takie ujawnienia są nieadekwatne, modyfikujemy naszą opinię. Nasze wnioski są oparte na dowodach badania uzyskanych do daty naszego sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże, przyszłe zdarzenia lub warunki mogą spowodować, że Spółka nie będzie kontynuowała działalności.

¹ To zdanie jest odpowiednio modyfikowane w przypadku, gdy biegły rewident, oprócz badania sprawozdania finansowego, jest również odpowiedzialny za wyrażenie opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories
123-53004

- Oceniamy ogólną prezentację, strukturę i zawartość sprawozdania finansowego, w tym ujawnienia, oraz czy sprawozdanie finansowe przedstawia transakcje i zdarzenia będące jego podstawą w sposób zapewniający rzetelną prezentację.

Ze względu na nieodłączne ograniczenia badania oraz nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej, występuje nieuniknione ryzyko, iż niektóre istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego pozostaną niewykryte, mimo poprawnego zaplanowania i przeprowadzenia badania zgodnie z MSB.

O ile nie wystąpią niespodziewane trudności, nasze sprawozdanie będzie zasadniczo sformułowane jak poniżej:

[Forma i treść raportu biegłego rewidenta nie została odtworzona.]

Forma i treść naszego sprawozdania może ulec zmianie w świetle uzyskanych przez nas ustaleń z badania.

Odpowiedzialność kierownika jednostki

Nasze badanie zostanie przeprowadzone w oparciu o założenie, że kierownik jednostki oraz osoby sprawujące nadzór potwierdzają i rozumieją swoją odpowiedzialność za:

- (a) sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej,
- (b) taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki uznaje za nieodzowną do umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, oraz
- (a) zapewnienie nam:
 - (i) dostępu do wszystkich informacji, takich jak zapisy, dokumentacja oraz inne sprawy, co do których są Państwo świadomi, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego,
 - (ii) dodatkowych informacji, o które możemy Państwa poprosić na potrzeby badania, oraz
 - (iii) nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz spółki, od których, w naszej opinii uzyskanie dowodów badania będzie konieczne.

W trakcie procesu badania zwrócimy się z prośbą do kierownika jednostki oraz, kiedy to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór, o pisemne potwierdzenie oświadczeń złożonych nam w związku z badaniem.

Liczymy na pełną współpracę z Państwa pracownikami podczas naszego badania.

Wynagrodzenie

Nasze wynagrodzenie, które będzie fakturowane w miarę postępu prac, naliczane jest w oparciu o ilość czasu poświęconego przez osoby wykonujące zlecenie oraz z uwzględnieniem zwrotu wydatków bieżących. Poszczególne stawki godzinowe zależą od poziomu wymaganego doświadczenia, umiejętności i odpowiedzialności.

Niniejsza umowa będzie obowiązywała także w następnych latach, o ile nie zostanie odwołana, poprawiona lub zastąpiona inną.

Prosimy o podpisanie i zwrot załączonej kopii niniejszej umowy jako potwierdzenie ustalonych warunków dotyczących badania sprawozdania finansowego i zgody na przeprowadzenie przez nas badania zgodnie z nimi.

Z poważaniem

Samuel J. Lewicki

Jamel, Woodwind & Wing LLP

Potwierdzone w imieniu Delta Meble przez

Sylwester Delta Dyrektor zarządzający 1 listopada 20X2

Studium przypadku B – Kumar i Spółka

Akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem

Przyjmując, że mamy do czynienia z trwającym zleceniem badania, pytania mające na celu identyfikację i oszacowanie nowych lub zmienionych czynników ryzyka mogą być udokumentowane jak w poniższej notatce.

Notatka z kontynuacji współpracy z klientem – Kumar i Spółka

15 października 20X2 r.

Rozmawialiśmy z naszym klientem, Rajmundem Kumarem, 15 września 20X2 w celu określenia, czy powinniśmy przyjąć to zlecenie.

Poruszane kwestie:

- Rajmund potrzebuje opinii z badania sprawozdania finansowego Kumar i Spółka według MSSF.
- Rozważyliśmy wszystkie możliwe zagrożenia dla naszej niezależności (jakie zawarte są w sekcji 290 Kodeksu IESBA) i nie zidentyfikowaliśmy żadnego z nich.
- Nie zaszło nic nowego, co mogłoby wywołać obawy dotyczące uczciwości właściciela.
- Działalność operacyjna jest podobna do poprzedniego okresu sprawozdawczego, chociaż nieobecność Rajmunda w codziennej działalności stwarza więcej możliwości popełnienia oszustwa. W tym roku powinniśmy rozważyć rozszerzenie naszych procedur wiarygodności, by zająć się potencjalnymi ryzykami oszustwa.
- Nie potrzebni są dodatkowi specjaliści. Ci sami ludzie, co w ubiegłym okresie sprawozdawczym mogą przeprowadzić badanie.

Dwa możliwe problemy dotyczące tego okresu:

- Spółka odnotowała spadek popytu na swoje produkty ze strony głównego klienta, Deltę.
- Rajmund zmienił swoje nastawienie, skupiając się na sprawach osobistych. W trakcie badania powinniśmy upewnić się, czy księgi i zapisy były uaktualniane i nie wystąpiły żadne niewykryte błędy. Może to także prowadzić do zwiększenia ryzyka oszustwa.

Ogólne oszacowanie ryzyka zlecenia = umiarkowane

Przyjmujemy to zlecenie za bieżący okres sprawozdawczy.

Samuel J. Lewicki

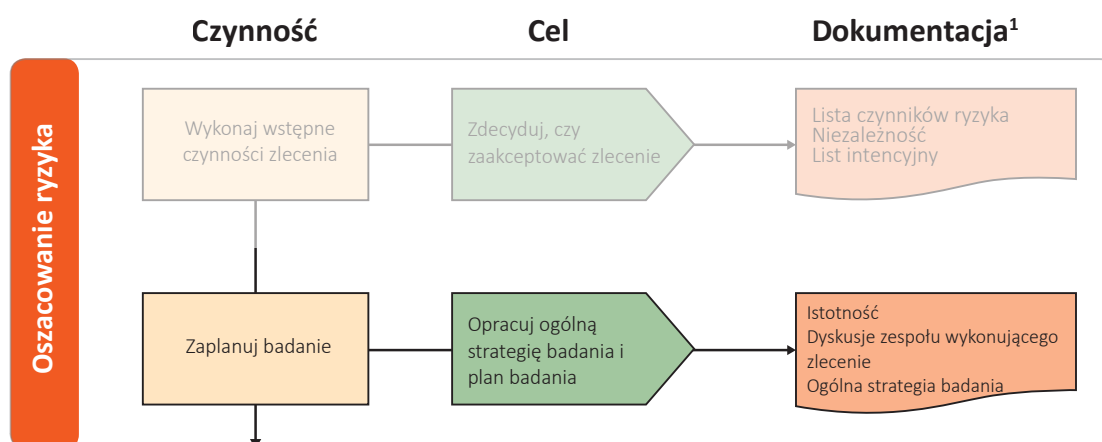
Warunki zlecenia zostałyby zawarte w umowie, która byłaby bardzo podobna do przykładu przedstawionego poprzednio w studium przypadku A: Delta Meble

5

OGÓLNA STRATEGIA BADANIA

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Nakreśl kroki podejmowane w celu opracowania ogólnego planu badania i ogólnej strategii badania.	300

Ilustracja 5.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
300.4	Celem biegłego rewidenta jest takie zaplanowanie badania, aby zostało przeprowadzone w sposób efektywny.
Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
200.15	Biegły rewident planuje i przeprowadza badanie, zachowując zawodowy sceptycyzm uznając, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A20-A24)
300.5	Partner odpowiedzialny za zlecenie i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie uczestniczą w planowaniu badania, w tym w zaplanowaniu i uczestniczeniu w dyskusji między członkami zespołu wykonującego badanie. (Zob. par. A4)
300.7	Biegły rewident ustala ogólną strategię badania wyznaczając zakres, rozłożenie w czasie i kierunek badania oraz kieruje opracowaniem planu badania.
300.8	Ustalając ogólną strategię badania, biegły rewident: <ul style="list-style-type: none"> (a) identyfikuje cechy zlecenia, która określa jego zakres, (b) upewnia się, co do celów sprawozdawczych zlecenia, aby zaplanować rozłożenie badania w czasie i rodzaj wymaganych informacji, (c) rozpatruje czynniki, które z punktu widzenia zawodowego osądu są znaczące dla kierowania wysiłkami zespołu wykonującego zlecenie, (d) rozpatruje wyniki wstępnych działań związanych ze zleceniem i jeżeli ma to zastosowanie, czy wiedza uzyskana przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie przy realizacji innych zleceń ma znaczenie, oraz (e) ustala rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia. (Zob. par. A8–A11)
300.9	Biegły rewident opracowuje plan badania, który obejmuje opis: <ul style="list-style-type: none"> (a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur oszacowania ryzyka, zgodnie z MSB 315 (zmienionym), (b) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń, zgodnie z MSB 330, (c) innych planowanych procedur badania, których przeprowadzenie jest niezbędne, aby zlecenie było wykonane zgodnie z MSB. (Zob. par. A12-A14)
300.10	Biegły rewident, jeśli to konieczne, aktualizuje i zmienia ogólną strategię badania i plan badania w trakcie trwania badania. (Zob. par. A15)
300.11	Biegły rewident planuje rodzaj, rozłożenie w czasie oraz zakres kierowania i nadzorowania członków zespołu wykonującego zlecenie i przegląd ich pracy. (Zob. par. A16–A17)

5.1 Przegląd

Planowanie jest ważne, aby zagwarantować, że zlecenie wykonywane jest w sposób efektywny i skuteczny, oraz że ryzyko badania zostało ograniczone do możliwego do zaakceptowania, niskiego poziomu.

Planowanie badania nie jest wyraźnym etapem badania. Stanowi ono ciągły, wielokrotny proces, który rozpoczyna się wkrótce po zakończeniu poprzedniego badania i trwa aż do zakończenia obecnego.

Korzyści planowania badania nakreślono w poniższej tabeli.

Korzyści planowania badania	• Członkowie zespołu korzystają z doświadczenia/spostrzeżeń partnera i innych kluczowych członków personelu.
	• Zlecenie jest właściwie zorganizowane, obsadzone właściwym personelem i właściwie kierowane.
	• Właściwie wykorzystane jest doświadczenie ze zleceń z lat poprzednich i innych zleceń.
	• Ważnym obszarom badania poświęcona jest odpowiednia uwaga.
	• W odpowiednim czasie rozpoznaje się i rozwiązuje potencjalne problemy.
	• Dokumentacja badania jest przeglądana w odpowiednim czasie.
	• Praca prowadzona przez innych (innych biegłych rewidentów, ekspertów itd.) jest koordynowana.

Jak przedstawiono na poniższej ilustracji, występują dwa poziomy planowania badania.

Ilustracja 5.1-2



UWAGA

Często mówi się, że jedna godzina poświęcona planowaniu, może oszczędzić pięć godzin realizacji. Dobrze zaplanowane badanie zapewnia, że nacisk w badaniu skierowany jest na zajmowanie się obszarami wysokiego ryzyka, co wyklucza zbędne procedury badania i sprawia, że pracownicy badający wiedzą, czego się od nich oczekuje.

Opracowanie ogólnej strategii badania rozpoczyna się na początku danego zlecenia, kończy się i następnie jest aktualizowane w oparciu o informacje uzyskane z:

- wcześniejszych doświadczeń z jednostką,
- wstępnych czynności (podejmowania i kontynuacji współpracy z klientem),
- rozmowy z klientem o zmianach, które zaszły od ubiegłego okresu sprawozdawczego i aktualnych wynikach operacyjnych,
- innych zleceń przeprowadzonych na rzecz klienta w danym okresie sprawozdawczym,
- dyskusji i spotkań zespołu wykonującego zlecenie,
- innych źródeł zewnętrznych, takich jak artykuły w prasie i w Internecie, oraz
- uzyskanych nowych informacji, nieskutecznych procedur badania lub nowych okoliczności napotkanych w trakcie badania, które zmieniają poprzednio zaplanowane strategię.

Szczegółowy plan badania rozpocznie się trochę później, kiedy konkretne procedury oszacowania ryzyka zostaną zaplanowane i kiedy uzyskamy wystarczające informacje o oszacowanym ryzyku, aby opracować stosowną reakcję w badaniu. Wymogi dotyczące przygotowania szczegółowego planu badania przedstawiono w tomie 2, w rozdziale 16.

Czas wymagany do przygotowania ogólnej strategii badania zależeć będzie od:

- rozmiaru i stopnia złożoności jednostki,
- składu i wielkości zespołu wykonującego zlecenie. Mniejsze badania przeprowadzane są także przez mniejsze zespoły, co ułatwia planowanie, koordynację i komunikację,
- wcześniejszych doświadczeń z jednostką, oraz
- okoliczności jakie wystąpiły podczas przeprowadzania badania.

UWAGA

Badania małych jednostek często są prowadzone przez bardzo małe zespoły wykonujące zlecenie. Ułatwia to koordynację i komunikację pomiędzy członkami zespołu, a opracowanie ogólnej strategii badania może być proste. Dokumentacja dla małych jednostek może przyjąć formę krótkiej notatki, która zawiera:

- rodzaj i rozłożenie w czasie zlecenia,
- problemy rozpoznane we właśnie zakończonym badaniu,
- zmiany, jakie nastąpiły w bieżącym okresie sprawozdawczym,
- wszelkie korekty niezbędne w ogólnej strategii lub w szczegółowym planie badania, oraz
- konkretne obszary odpowiedzialności każdego członka zespołu wykonującego zlecenie.

Planowanie na bieżący okres sprawozdawczy można zacząć od przygotowania krótkiej notatki pod koniec poprzedniego badania. Jednakże notatka ta powinna być zaktualizowana dla potrzeb bieżącego okresu sprawozdawczego, na podstawie dyskusji z właścicielem zarządzającym swoją działalnością gospodarczą i w wyniku spotkań zespołu wykonującego zlecenie.

5.2 Opracowanie ogólnej strategii badania

Ogólna strategia badania stanowi zapis kluczowych decyzji uznanych za niezbędne dla właściwego zaplanowania badania i przekazania znaczących kwestii zespołowi wykonującemu zlecenie. Strategia będzie dokumentować decyzje wynikające z przeprowadzenia kroków planowania przedstawionych w poniższej tabeli. Zwróć uwagę, że konkretne szczegóły oszacowania ryzyka i dalszych procedur badania, które mają zostać przeprowadzone zostałyby udokumentowane w szczegółowym planie badania.

Ilustracja 5.2-1

Podstawowe kroki	Opis
Pierwsze kroki	<ul style="list-style-type: none"> • Przeprowadź czynności wstępne (akceptację/kontynuację współpracy z klientem i ustal warunki zlecenia). • Zbierz odpowiednie informacje o jednostce, takie jak bieżące wyniki operacyjne, wyniki wcześniejszych zleceń i znaczące zmiany, które zaszły w bieżącym okresie sprawozdawczym. • Przydziel pracowników do zlecenia, w tym tam, gdzie ma to zastosowanie, osobę dokonującą przeglądu kontroli jakości zlecenia i wymaganych ekspertów. • Ustal termin spotkania zespołu wykonującego zlecenie (w tym partnera odpowiedzialnego za zlecenie) w celu omówienia podatności na istotne zniekształcenia (w tym oszustwo) w sprawozdaniu finansowym. • Określ odpowiednie ramy czasowe (daty), kiedy będzie przystępować się do każdego z etapów badania (spisu z natury zapasów, procedur oszacowania ryzyka, potwierdzeń zewnętrznych, wizyty na koniec okresu sprawozdawczego i spotkań w celu omówienia wyników badania).

Podstawowe kroki	Opis
Oszacowanie ryzyka i reakcje	<ul style="list-style-type: none"> • Określ istotność dla sprawozdania finansowego jako całości oraz istotność wykonawczą. • Określ charakter i zakres wymaganych procedur oszacowania ryzyka oraz kto je przeprowadzi. • Gdy ryzyko zostało oszacowane na poziomie sprawozdania finansowego, opracuj odpowiednią ogólną reakcję. (Zob. tom 1, rozdział 9). Uwzględnij ponadto wpływ ryzyka na dalsze procedury badania, które mają zostać przeprowadzone. • Poinformuj osoby sprawujące nadzór o ogólnym zarysie planowanego zakresu i rozłożeniu w czasie badania. • W miarę potrzeby aktualizuj i zmieniaj strategię i plan badania w świetle nowych okoliczności.
Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym	<p>Rozważ na wczesnym etapie badania potrzeby związane z ujawnieniami w sprawozdaniu finansowym, aby można było poświęcić odpowiednią uwagę na zaplanowanie wymaganych prac (np. konieczność zaangażowania eksperta biegłego rewidenta) i określić, jakie dowody będą wymagane. Rozważenie tej kwestii na wczesnym etapie pomoże również w określeniu wpływu na badanie znaczących nowych lub zmienionych ujawnień:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wymaganych w wyniku zmian w otoczeniu jednostki, sytuacji finansowej lub działalności (na przykład znaczące połączenie jednostek), • wynikających ze zmian w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, lub • kwestii związanych z ujawnieniami, które biegły rewident może chcieć omówić z osobami sprawującymi nadzór (OSN).¹

Po zidentyfikowaniu i oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia można sfinalizować ogólną strategię (w tym rozłożenie w czasie, personel i nadzór) oraz opracować szczegółowy plan badania. Szczegółowy plan precyzuje dalsze procedury badania wymagane na poziomie stwierdzenia, które stanowią reakcją na zidentyfikowane i oszacowane ryzyko.

Możliwe jest, że po rozpoczęciu prac wystąpi konieczność wprowadzenia zmian do ogólnej strategii i szczegółowego planu, jako reakcja na pojawienie się nowych okoliczności, wyników badania i uzyskanie pozostałych informacji. Wszelkie takie zmiany mają być udokumentowane w dokumentacji badania łącznie z przyczynami, np. w ogólnej strategii badania lub w planie badania.

Ogólna strategia dokumentuje stosowne zagadnienia takie jak te wyliczone poniżej.

Ilustracja 5.2-2

Udokumentuj	Opis
Cechy zlecenia	<ul style="list-style-type: none"> • Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, jakie zostaną zastosowane. • Dodatkowo wymagane sprawozdania, dotyczące niezależnych wymogów finansowych i wymogów właściwych dla branży (regulatorów, itp.) • Potrzeba specjalistycznej wiedzy lub specjalistycznego doświadczenia, aby zająć się złożonymi, szczególnymi obszarami badania oraz charakteryzującymi się wysokim ryzykiem. • Dowody wymagane od organizacji usługowych. • Wykorzystanie dowodów uzyskanych w poprzednich badaniach (np. procedur oszacowania ryzyka i testów kontroli). • Wpływ wywierany przez technologię informacyjną na procedury badania (dostępność danych i wykorzystanie wspomaganých komputerowo technik badania). • Potrzeba wprowadzenia doży nieprzewidywalności w trakcie przeprowadzania procedur badania. • Dostępność personelu jednostki i danych.

¹ MSB 260 (zmieniony) – Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór, paragraf A12-13

Udokumentuj	Opis
Cele sprawozdawczości	<ul style="list-style-type: none"> • Harmonogram sprawozdawczości jednostki. • Rozłożenie w czasie spotkań z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór w celu omówienia: <ul style="list-style-type: none"> – rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu prac związanych z badaniem. Może to obejmować daty spisu z natury zapasów, potwierdzenia zewnętrzne oraz śródroczne i inne wymagane procedury, – stanu prac związanych z badaniem w trakcie zlecenia, oraz – sprawozdania biegłego rewidenta i innych przekazywanych informacji np. oświadczeń kierownika jednostki. • Rozłożenie w czasie spotkań/przekazywania informacji członkom zespołu wykonującego zlecenie w celu omówienia: <ul style="list-style-type: none"> – czynników ryzyka jednostki (działalności gospodarczej i oszustw), – rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu prac, które mają zostać przeprowadzone, – przeglądu przeprowadzonych prac, oraz – innej komunikacji ze stronami trzecimi.
Znaczące czynniki	<ul style="list-style-type: none"> • Istotność (ogólna, poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego i istotność wykonawcza). • Wstępne oszacowanie ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego i wpływ na badanie. • Wstępne rozpoznanie: <ul style="list-style-type: none"> – znaczących i istotnych grup transakcji, sald kont i ujawnień, oraz – obszarów, w których może występować wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia. • Sposób, w jaki biegły rewident wskazuje członkom zespołu wykonującego zlecenie na potrzebę zachowania postawy cechującej się dociekliwością i kierowania się zawodowym sceptycyzmem podczas zbierania i oceny dowodów badania. • Rezultaty wcześniejszych badań, w tym zidentyfikowane słabości kontroli wewnętrznej oraz działania podjęte przez kierownika jednostki, w celu ich rozwiązania. • Dyskusje z pracownikami firmy audytorskiej, którzy świadczyli inne usługi na rzecz jednostki. • Dowody na stosunek kierownika jednostki do kontroli wewnętrznej oraz znaczenie przypisywanie kontroli wewnętrznej ogólnie w całej w jednostce. • Liczba transakcji, które mogą powodować, że dla biegłego rewidenta bardziej skutecznym podejściem będzie zaufanie kontroli wewnętrznej.
Znaczące zmiany i rozwój działalności	<ul style="list-style-type: none"> • Znaczący rozwój gospodarczy wpływający na jednostkę, w tym zmiany technologii informacyjnej i procesów gospodarczych, zmiany w kluczowym kierownictwie oraz przejęcia, połączenia i sprzedaż udziałów. • Znaczące zmiany w branży, takie jak zmiany regulacji branżowych i nowe wymogi sprawozdawcze. • Znaczące zmiany ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, na przykład standardów rachunkowości. • Inne znaczące zmiany, takie jak zmiany w środowisku prawnym wpływające na jednostkę.
Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres wykorzystania wymaganych zasobów	<ul style="list-style-type: none"> • Zespół wykonujący zlecenie (łącznie z osobą dokonującą przeglądu kontroli jakości zlecenia, tam gdzie jest on konieczny). • Przydział prac w ramach zlecenia członkom zespołu, w tym skierowanie odpowiednio doświadczonych członków zespołu do obszarów o podwyższonym ryzyku istotnego zniekształcenia. • Sporządzenie budżetu zlecenia, uwzględniającego odpowiednią ilość czasu na zbadanie obszarów o podwyższonym ryzyku istotnego zniekształcenia.

Jeżeli jednostka posiada części składowe (takie jak jednostki zależne, oddziały), należy odnieść się do dodatkowych rozważań dotyczących planowania, opisanych w załączniku do MSB 300 i do wymogów MSB 600.

W przypadku mniejszych jednostek, do udokumentowania ogólnej strategii może służyć krótka notatka. Do planu badania mogą być wykorzystane standardowe programy badania lub formularze kontrolne, oparte na założeniu działania tylko niewielu odpowiednich czynności kontrolnych pod warunkiem, że są dostosowane do okoliczności zlecenia, w tym do oszacowania ryzyka biegłego rewidenta.

5.3 Informowanie o planie badania kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
260.15	Biegły rewident przekazuje osobom sprawującym nadzór informacje o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania, co obejmuje poinformowanie o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta. (Zob. par. A11–A16)

Regularny dwustronny dialog z kierownikiem jednostki oraz osobami sprawującymi nadzór może odgrywać ważną rolę w procesie planowania badania. Dobra komunikacja dotycząca planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania może pomóc kierownikowi jednostki i osobom sprawującym nadzór:

- zrozumieć konsekwencje pracy biegłego rewidenta,
- omówić kwestie ryzyka, w tym znaczących ryzyk zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta,
- omówić z biegłym rewidentem koncepcję istotności, oraz
- zidentyfikować wszelkie obszary, które mogą wymagać od biegłego rewidenta podjęcia dodatkowych procedur. Dialog ten może pomóc biegłemu rewidentowi w lepszym zrozumieniu jednostki i jej otoczenia.

Zadbaj o to, aby nie zmniejszać skuteczności badania. Na przykład, omawianie dokładnego rodzaju i rozłożenia w czasie szczegółowych procedur badania może ograniczyć skuteczność tych procedur i uczynić je zbyt przewidywalnymi.

Kwestie do omówienia obejmują:

- sposób, w jaki biegły rewident zamierza odnieść się do znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem,
- czy kluczowe sprawy badania mają zostać przedstawione zgodnie z MSB 701, a jeśli tak, wstępną ocenę biegłego rewidenta dotyczącą spraw, które mogą stanowić kluczowe sprawy badania – ma to zastosowanie w przypadku badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie oraz wszelkich innych jednostek, w przypadku których biegły rewident podejmie decyzję o przedstawieniu kluczowych spraw badania lub będzie do tego zobowiązany,
- podejście biegłego rewidenta do kontroli wewnętrznej mającej związek z badaniem, oraz
- zastosowanie istotności w kontekście badania.

Inne kwestie związane z planowaniem, których omówienie może być odpowiednie, obejmują:

- poglądy osób sprawujących nadzór na:
 - podział odpowiedzialności między osoby sprawujące nadzór i kierownika jednostki,
 - cele i strategie jednostki oraz związane z tym ryzyko działalności gospodarczej, które może spowodować istotne zniekształcenia,
 - sprawy, które osoby sprawujące nadzór uznają za warte szczególnej uwagi podczas badania oraz obszary, które postulują poddać dodatkowym procedurom,
 - przekazywanie ważnych informacji organom regulacyjnym, oraz
 - inne kwestie, które zdaniem osób sprawujących nadzór mogą wpływać na badanie sprawozdania finansowego,
- podejście, świadomość i działania osób sprawujących nadzór dotyczących procesów identyfikowania i reakcji kierownika jednostki na ryzyko błędów i oszustwa w jednostce oraz w zakresie kontroli wewnętrznej ustanowionej przez kierownika jednostki w celu ograniczenia tych ryzyk, dotyczy to także sposobu, w jaki osoby sprawujące nadzór nadzorują skuteczność takiej kontroli wewnętrznej,
- działania podejmowane przez osoby sprawujące nadzór w reakcji na zmiany w standardach rachunkowości, praktykach nadzoru korporacyjnego i inne kwestie z tym związane, oraz
- reakcje osób sprawujących nadzór na wcześniejsze informacje przekazane przez biegłego rewidenta.

Uwaga: Taka dwustronna komunikacja nie zmienia wyłącznej odpowiedzialności biegłego rewidenta za ustalenie ogólnej strategii badania oraz planu badania, w tym rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur koniecznych do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

Przepisy prawa lub regulacje, umowa z jednostką lub dodatkowe wymogi mające zastosowanie w danym zleceniu mogą wymagać przekazania informacji o dalszych zagadnieniach. Zwracamy także uwagę, że MSB 265 określa wymogi przekazywania informacji o zidentyfikowanych znaczących słabościach kontroli wewnętrznej.

5.4 Dokumentacja

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
300.12	Biegły rewident włącza do dokumentacji badania: (a) ogólną strategię badania, (b) plan badania, oraz (c) wszelkie znaczące zmiany ogólnej strategii badania lub planu badania, dokonane podczas zlecenia badania oraz powody tych zmian. (Zob. par. A18–A21)

Ogólna strategia i szczegółowy plan badania, w tym szczegóły wszelkich znaczących zmian wprowadzonych w trakcie zlecenia badania powinny być udokumentowane. Biegły rewident może stosować notatki, standardowe programy badania lub planowanie badania dostosowane do potrzeb i listy kontrolne zakończenia badania dla odzwierciedlenia szczególnych okoliczności zlecenia.

5.5 Studia przypadków – Ogólna strategia badania

Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Po podjęciu decyzji o kontynuacji badania i określeniu istotności, następnym krokiem jest opracowanie lub aktualizacja ogólnej strategii badania dla przeprowadzenia zlecenia. Można to udokumentować w formie listy kontrolnej planowania lub krótkiej usystematyzowanej notatki (patrz uwaga w 5.1 powyżej), tak jak w poniższych przykładach.

Delta Meble

Notatka dotycząca ogólnej strategii Okres sprawozdawczy kończący się 31 grudnia 20X2 r.

Zakres

Zakres badania nie uległ zmianie w bieżącym okresie sprawozdawczym. Badanie zgodnie z MSB i ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej MSSF. Nie było zmian w MSSF, które wpływają na Deltę w tym roku.

Zmiany w jednostce

Delta planuje sprzedaż w walutach obcych.

Zwiększa się także sprzedaż internetowa, co wystawi na próbę zdolności IT Delty.

Obecnie Delta prowadzi sprzedaż na rzecz Franjava Merchandising. Spółka ta jest znana z minimalizowania marż swoich dostawców w zamian za składanie dużych zamówień. Od dostawców wymaga ona także utrzymywania dodatkowych zapasów niektórych produktów do natychmiastowej dostawy w razie potrzeby.

Ryzyko

Szacujemy, że ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego jest **niskie** (zob. DR nr #). Kierownictwo nie jest szczególnie wyrafinowane, jednak wykazuje silne przywiązanie do kompetencji, wdrożyło kodeks etyczny i ogólnie, przejawia pozytywny stosunek do kontroli wewnętrznej.

Ogólna strategia

- Istotność dla sprawozdania finansowego jako całości zostanie podwyższona z 8 000€ do 10 000€ w bieżącym okresie sprawozdawczym, co odzwierciedli wzrost sprzedaży i rentowności w ostatnim okresie sprawozdawczym. Premie dla kierownictwa w wysokości około 70 000€ dodano ponownie do zysku w celu obliczenia istotności dla sprawozdania finansowego jako całości [zobacz dokumenty robocze dotyczące określania istotności- tom 2, rozdział 6]. Istotność wykonawcza (w oparciu o nasze oszacowanie ryzyka badania) ustalona została na 7 000€, za wyjątkiem pewnych sald kont opisanych w DR nr #.
- Wykorzystanie tego samego personelu wyższego szczebla i przeprowadzenie prac w tym samym czasie, co w ubiegłym okresie sprawozdawczym.
- Przeprowadzenie naszych procedur oszacowania ryzyka przed końcem roku. Obecnie nie planuje się zmian żadnych głównych systemów.
- Na spotkaniu naszego zespołu poświęconemu planowaniu, które odbędzie się 15 listopada, powinniśmy:
 - rozważyć podatność sprawozdania finansowego na oszustwo,
 - podkreślić zastosowanie zawodowego sceptycyzmu przez nasz personel,
 - zidentyfikować scenariusze oszustw pracowniczych i nadużyć kierownictwa, oraz
 - skoncentrować się na identyfikacji rosnącej ilości transakcji ze stronami powiązanymi, a następnie rozszerzyć nasze testy.
- Wziąć udział w inwentaryzacji na koniec okresu sprawozdawczego. W dalszym ciągu brak jest istniejących procedur kontroli zapasów.
- Aby zidentyfikować ryzyko istotnego zniekształcenia związane ze sprzedażą internetową i sprawdzić czy istnieją odpowiednie kontrole wewnętrzne minimalizujące takie ryzyka, wykorzystamy Dawida (który posiada wiedzę w dziedzinie IT). Oceni on także ogólne kontrole IT, które w ostatnim roku były słabe, ale obecnie uważa, że są ulepszone.

Kluczowy biegły rewident (podpisano): Samuel J. Lewicki

Dnia: 20 października 20X2 r.

Kumar i Spółka

Notatka dotycząca ogólnej strategii

Okres sprawozdawczy kończący się 31 grudnia 20X2 r.

Zakres

- Przeprowadzić badanie ustawowe
- Kierownik jednostki chce zastosować MSSF dla MŚP

Ryzyko

- Ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego oszacowane zostało jako **umiarkowane** (zob. DR nr #).

Zmiany w jednostce

- Niższa sprzedaż z powodu mniejszej liczby zamówień od Delta.
- Może prowadzić to do wzrostu niechodliwych zapasów, wyrobów gotowych i zwrotów sprzedaży.
- Rajmund nie jest tak aktywny w działalności firmy jak w poprzednim okresie sprawozdawczym, co może spowodować wzrost ryzyka oszustw.
- Nowe finansowanie skutkujące koniecznością dotrzymania nowych kowenantów bankowych.

Ogólna strategia

- Istotność dla sprawozdania finansowego jako całości będzie obniżona z 3 000€ do 2 500€ z powodu spadku sprzedaży i rentowności. Istotność wykonawcza (w oparciu o nasze oszacowanie ryzyka badania) ustalona została na 1 800€, z wyjątkiem pewnych sald kont opisanych w DR nr #.
- Zatrudnienie tych samych pracowników, co w zeszłym okresie sprawozdawczym z uwagi na kontynuację i efektywność badania.
- Przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka na koniec grudnia.
- Na spotkaniu naszego zespołu poświęconego planowaniu, które odbędzie się 30 listopada, powinniśmy:
 - rozważyć podatność sprawozdania finansowego na oszustwo,
 - omówić możliwość wystąpienia oszustw pracowniczych i nadużyć kierownictwa. Księgowa wydaje się być niezadowolona i może mieć motywację oraz możliwość. Rajmund nie jest już tak zaangażowany w przeglądanie sprawozdania finansowego, jak to było w przeszłości, oraz
 - skoncentrować się na rosnącej ilości transakcji z podmiotem powiązanym Delta.
- Wziąć udział w inwentaryzacji na koniec okresu sprawozdawczego.
- Rozszerzyć nasze testy w odniesieniu do transakcji z podmiotami powiązanymi.

Kluczowy biegły rewident (podpisano): Samuel J. Lewicki

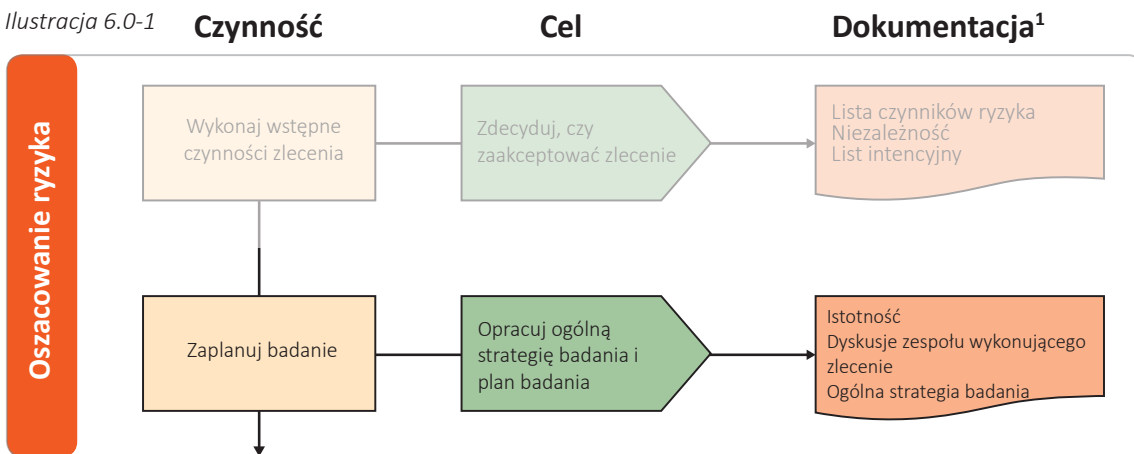
Dnia: 20 października 20X2 r.

6

OKREŚLANIE I STOSOWANIE ISTOTNOŚCI

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Określenie i zastosowanie istotności w zleceniu badania.	320, 450

Ilustracja 6.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
320.11	Biegły rewident wyznacza istotność wykonawczą w celu oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania. (Zob. par. A13)
320.12	Biegły rewident weryfikuje istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz, gdy ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień), w przypadku uzyskania podczas badania informacji, które spowodowałyby wyznaczenie przez niego na początku innej kwoty (lub kwot). (Zob. par. A14)
320.13	Jeśli biegły rewident dochodzi do wniosku, że właściwa byłaby niższa istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz, gdy ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) niż początkowo wyznaczono, to ustala, czy konieczna jest zmiana istotności wykonawczej oraz czy rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania pozostają odpowiednie.
320.14	Biegły rewident obejmuje dokumentacją badania następujące kwoty oraz czynniki uwzględnione przy ich wyznaczaniu: (a) istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (zob. par. 10), (b) jeśli to właściwe, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień (zob. par. 10), (c) istotność wykonawczą (zob. par. 11), oraz (d) jakiegokolwiek zmiany pkt. (a)-(c) dokonane w ciągu badania. (Zob. par. 12–13)
450.6	Biegły rewident ustala, czy zaplanowaną ogólną strategię i plan badania należy zaktualizować, jeżeli: (a) rodzaj zidentyfikowanych zniekształceń oraz okoliczności ich występowania wskazują na istnienie innych zniekształceń, które jeśli zostaną połączone ze zniekształceniami zgromadzonymi podczas badania, mogą być istotne, lub (zob. par. A7) (b) łączne zniekształcenia zgromadzone podczas badania zbliżają się do poziomu istotności określonego zgodnie z MSB 320. (Zob. par. A8)

6.1 Przegląd

Decyzje podjęte przez biegłego rewidenta w odniesieniu do istotności będą stanowiły podstawę dla oszacowania ryzyka i określenia zakresu wymaganych procedur badania.

Ustalanie istotności jest kwestią zawodowego osądu. Opiera się on na postrzeganiu przez biegłego rewidenta powszechnych potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego, traktowanych jako grupa, w zakresie informacji finansowych. Ogólna istotność (która jest terminem stosowanym w niniejszym Przewodniku, dla skrótowego określenia istotności dla sprawozdania finansowego jako całości) jest całkowitą kwotą zniekształceń w sprawozdaniu finansowym, w tym przeoczeń, które, jeśli zostaną przekroczone, mogą z uzasadnionym prawdopodobieństwem wpływać na decyzje ekonomiczne użytkowników. Różni się od ryzyka badania tym, iż ryzyko badania odnosi się do wydania niewłaściwej opinii z badania na temat sprawozdania finansowego, które zawiera istotne zniekształcenie.

Niniejszy rozdział zajmuje się określeniem istotności ogólnej i istotności szczegółowej oraz wykorzystaniem przez biegłego rewidenta istotności wykonawczej, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania. Istotność stosowana jest w trakcie badania na potrzeby planowania badania, oszacowania ryzyka, reakcji na ryzyko i sprawozdawczości. Dodatkowe informacje na temat istotności i ryzyka badania zawarte są w tomie 1, w rozdziale 7 niniejszego Przewodnika.

Istnieją dwa poziomy istotności do rozważenia – istotność ogólna i istotność szczegółowa – jak opisano to poniżej.

Opis	
Istotność ogólna (dla sprawozdania finansowego jako całości)	Istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (istotność ogólna) opiera się na zawodowym osądzie biegłego rewidenta, co do najwyższej kwoty zniekształcenia(ceń), które może(gą) być zawarte w sprawozdaniu finansowym niewpływającej na podejmowane przez użytkowników sprawozdania finansowego decyzje ekonomiczne. Jeżeli kwota nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo lub łącznie, jest wyższa od istotności ogólnej ustalonej dla zlecenia, oznacza to, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone. Istotność ogólna opiera się na powszechnych potrzebach różnych użytkowników, traktowanych jako grupa, w zakresie informacji finansowych. Dlatego też, nie rozważa się potencjalnego wpływu zniekształceń na konkretnych, pojedynczych użytkowników, których potrzeby mogą być silnie zróżnicowane.
Istotność szczegółowa (poziom lub poziomy istotności dla konkretnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień)	W niektórych przypadkach, może wystąpić konieczność identyfikacji zniekształceń w kwotach mniejszych od ogólnego poziomu istotności, które miałyby wpływ na decyzje ekonomiczne użytkowników sprawozdania finansowego. Może to odnosić się do obszarów wrażliwych, takich jak konkretne noty ujawniające (tj. wynagrodzenia kierownictwa lub dane branżowe), zgodność z wymogami prawnymi lub pewne warunki kontraktu lub transakcji, na których oparte są premie. Może to także odnosić się do rodzaju możliwego zniekształcenia.

Rodzaj zniekształceń

Oceniając wpływ zniekształceń na sprawozdanie finansowe, biegły rewident rozważa:

1. Wielkość (czyli aspekty ilościowe) możliwych zniekształceń w odniesieniu do istotności.
2. Rodzaj (czyli aspekty jakościowe) możliwych zniekształceń i konkretne okoliczności ich wystąpienia. Mogą one sprawić, że biegły rewident oceni takie zniekształcenia jako istotne, mimo iż ich wielkość nie przekracza poziomu istotności. Czynniki branżowymi pod uwagę przy rozważaniu, czy zniekształcenia w ujawnieniach jakościowych mogą być istotne, są:
 - zmiany w sytuacji, w jakiej znajduje się jednostka, Na przykład, gdy jednostka rozpoczęła proces znaczącego połączenia jednostek lub znaczącego zbycia udziałów,
 - zmiany w stosowaniu wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Na przykład, nowy standard sprawozdawczości finansowej może wymagać nowych i znaczących ujawnień jakościowych,
 - potrzeba ujawnień ważnych dla użytkowników sprawozdania finansowego. Na przykład, w sytuacji ewentualnego nieprzestrzegania przez jednostkę kowenantów kredytowych, niespełniania ustawowych/regulacyjnych wymogów sprawozdawczych lub popełnienie przez nią czynów bezprawnych. Odnosi się to również do ujawnień specyficznych dla danej branży, jak na przykład ujawnienia dotyczące ryzyka płynności w przypadku instytucji finansowej.

Jednakże, nie uznaje się za przydatne projektowanie procedur badania ukierunkowanych na wykrywanie zniekształceń, które mogłyby być istotne jedynie ze względu na ich rodzaj.

Istotność wykonawcza

Istotność wykonawcza jest wykorzystywana przez biegłego rewidenta do ograniczania ryzyka do odpowiednio niskiego poziomu, aby nieskorygowane i niezidentyfikowane zniekształcenia łącznie nie przekroczyły istotności dla sprawozdania finansowego jako całości (istotności ogólnej) lub poziomów istotności ustalonych dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień (istotności szczegółowej).

Istotność wykonawcza ustalana jest w kwocie (lub kwotach) niższej(ych) niż istotność ogólna i szczegółowa.

Celem jest przeprowadzenie większej ilości pracy w badaniu, niż byłoby to wymagane przez istotność ogólną i szczegółową, aby:

- upewnić się, że wykryto zniekształcenia mniejsze od istotności ogólnej lub szczegółowej tak, aby odpowiednio zmniejszyć prawdopodobieństwo, że łącznie nieskorygowane błędy i niewykryte zniekształcenia przekroczą istotność dla sprawozdania finansowego jako całości, a zatem
- zapewnić margines lub bufor dla możliwych niewykrytych zniekształceń. Bufor ten występuje pomiędzy wykrytymi, ale nieskorygowanymi zniekształceniami łącznie a istotnością ogólną lub istotnością szczegółową.

Margines ten daje biegłemu rewidentowi jakąś pewność, że niewykryte zniekształcenia, łącznie z wszystkimi nieskorygowanymi zniekształceniami prawdopodobnie nie zwiększą się, aby osiągnąć kwotę, która spowodowałaby istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego.

Określenie istotności wykonawczej nie jest prostym, mechanicznym obliczeniem. Obejmuje ono zastosowanie zawodowego osądu w oparciu o zidentyfikowane specyficzne czynniki ryzyka, zrozumienie jednostki przez biegłego rewidenta oraz wszelkie kwestie zidentyfikowane przez biegłego rewidenta w poprzednich zleceniach badania.

Istotność wykonawcza ustalana jest w odniesieniu do istotności ogólnej lub istotności szczegółowej. Przykładowo, szczegółowa istotność wykonawcza może być ustalona w kwocie niższej niż wykonawcza istotność ogólna dla badania kosztów napraw i konserwacji, jeśli występuje wyższe ryzyko nieaktywowania składników aktywów. Szczegółowa istotność wykonawcza może być użyta do przeprowadzenia dodatkowych prac w obszarach, które mogą być wrażliwe, raczej z uwagi na charakter możliwych zniekształceń i ich występowanie, niż na ich rozmiar pieniężny.

6.2 Sposób ustalania istotności

Następne akapity zajmują się ustalaniem i wykorzystaniem istotności ogólnej i istotności szczegółowej.

Istotność ogólna

Istotność ogólna oparta jest na postrzeganiu przez biegłego rewidenta potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego. Biegli rewidenci mogą przyjąć następujące założenia dotyczące użytkowników sprawozdania finansowego.

Ilustracja 6.2-1

Założenia	
Użytkownicy sprawozdania finansowego	<ul style="list-style-type: none"> osiadają racjonalną znajomość działalności gospodarczej, działalności ekonomicznej i rachunkowości, posiadają wolę, aby analizować z należytą starannością informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym, rozumieją, że sprawozdanie finansowe jest sporządzane, prezentowane i badane przy uwzględnieniu poziomów istotności, uznają nieodłączną niepewność pomiarów kwot opartych na zastosowaniu szacunków, osądu i rozważaniu przyszłych zdarzeń, oraz podejmują decyzje racjonalne ekonomicznie na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.

Jako punkt wyjścia ustaleń często stosuje się procentowy próg numeryczny (lub punkt odniesienia). Charakter punktu odniesienia i zastosowanych procentów opiera się na zawodowym osądzie. Przykładowo, w działalności gospodarczej zarządzanej przez właściciela, który wycofuje dużą część zysku przed opodatkowaniem jako wynagrodzenie, bardziej odpowiednim punktem odniesienia może być zysk przed uwzględnieniem wynagrodzenia i opodatkowania.

UWAGA

Aby zapewnić spójność, firmy audytorskie mogą chcieć ustalić w ramach firmy wytyczne dotyczące sposobu określania istotności po raz pierwszy, w tym dotyczące stosowania odpowiednich stóp odniesienia. Jednakże, aktualny punkt odniesienia zastosowany w praktyce bazowałby na zawodowym osądzie uwzględniającym konkretną sytuację danej jednostki. Dotyczy to także wykorzystania istotności wykonawczej, która zasadniczo jest narzędziem wykorzystywanym przez biegłego rewidenta jako reakcja na ryzyko istotnego zniekształcenia poprzez „wychwytywanie” zniekształceń, które są poniżej pewnego progu.

Identyfikując odpowiednio wykorzystany punkt odniesienia, biegły rewident rozważałby zagadnienia nakreślone w poniższej tabeli i uzyskałby zrozumienie opinii kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór.

Rozważ	
Wybór odpowiedniego punktu do wykorzystywania	<p>Użytkownicy</p> <p>Określ, kto może być użytkownikiem sprawozdania finansowego. Mogą to być właściciele jednostki (i inni udziałowcy), osoby sprawujące nadzór, instytucje finansowe, udzielający franszyzy, główni finansujący, pracownicy, klienci, kredytodawcy oraz agencje rządowe i oddziały.</p>
	<p>Określone oczekiwania użytkowników</p> <p>Zidentyfikuj określone oczekiwania użytkowników, takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pomiar lub ujawnianie takich pozycji jak transakcje ze stronami powiązanymi, wynagrodzenie kierownika jednostki oraz zgodność z przepisami prawa i regulacjami dotyczącymi danych wrażliwych, • ujawnienia specyficzne dla branży, np. koszty wydobycia w spółce górniczej oraz koszty badań i rozwoju w spółce z sektora high-tech lub farmaceutycznej, • główne zdarzenia lub zobowiązania warunkowe, mogą to być ujawnienia takich zdarzeń jak przejęcie, zbycie, restrukturyzacja, albo znaczące postępowanie prawne przeciwko jednostce, oraz • istnienie w umowach pożyczek kowenantów, szczególnie takich, które jednostka prawdopodobnie może naruszyć. Jeśli drobne nieskorygowane błędy oznaczają naruszenie kowenantu, może to mieć znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe, a w najgorszym przypadku może to wpłynąć na adekwatność przyjęcia założenia kontynuacji działalności w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego.
	<p>Odpowiednie elementy sprawozdania finansowego</p> <p>Jakie są główne elementy sprawozdania finansowego, którymi będą zainteresowani użytkownicy (na przykład aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody i koszty)?</p>
	<p>Charakter jednostki</p> <p>Rozważ charakter jednostki, etap „cyklu życia” jednostki (wzrost, dojrzałość, upadek itp.) oraz branżę i środowisko ekonomiczne, w którym działa jednostka.</p>
	<p>Wymagane korekty</p> <p>Czy wymagane są korekty, aby „ujednolicić” podstawę punktu odniesienia? Na przykład, dochód z działalności kontynuowanej może być skorygowany o:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nietypowe lub niepowtarzające się pozycje przychodów/wydatków, oraz • pozycje, takie jak premie dla kierownictwa, które mogą być oparte na zyskach przed premią lub po prostu wypłacane w celu zmniejszenia zysku pozostawionego w spółce.
	<p>Podstawowe zainteresowania użytkowników</p> <p>Jakie informacje dotyczące pozycji sprawozdania finansowego najbardziej zainteresują użytkowników? Na przykład, użytkownicy zainteresowani są tym, żeby:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ocena wyników finansowych skupiła się na zyskach, przychodach lub aktywach netto, oraz • zasoby wykorzystywane do osiągnięcia pewnych celów lub wyników skoncentrowane były na charakterze i zakresie przychodów i wydatków.
	<p>Finansowanie</p> <p>W jaki sposób finansowana jest jednostka? Jeśli jednostka jest finansowana wyłącznie ze źródeł zewnętrznych (a nie z kapitału własnego), użytkownicy mogą przywiązywać większą wagę do aktywów i związanych z nimi roszczeń, niż do dochodów jednostki.</p>
	<p>Zmienność</p> <p>Jak zmienny jest proponowany punkt odniesienia? Np. punkt odniesienia opierający się na dochodach zwykle może być odpowiedni, jednak jeśli w każdym okresie sprawozdawczym jednostka osiąga wyniki blisko prognozy rentowności (np. małe zyski lub straty) lub jej wyniki znacznie się zmieniają, punkt taki może nie być dobrą podstawą do określenia istotności.</p>
	<p>Alternatywy</p> <p>Czy potrzebny jest alternatywny punkt odniesienia, aby odnieść się do szczególnych okoliczności? Alternatywny punkt odniesienia może obejmować aktywa obrotowe, kapitał pracujący netto, aktywa razem, zysk brutto, całkowity kapitał własny oraz przepływy pieniężne z działalności operacyjnej.</p>

Istotność wykonawcza

Podczas, gdy istotność ogólna i istotność szczegółowa ustalana jest w odniesieniu do potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego, to istotność wykonawcza ustalana jest w niższej kwocie. Będzie to skutkowało wykonaniem większej ilości prac związanych z badaniem (zidentyfikowane mogą zostać mniejsze zniekształcenia) oraz ograniczeniem ryzyka badania do odpowiednio niskiego poziomu.

Gdyby badanie było zaplanowane wyłącznie dla wykrycia pojedynczo istotnych zniekształceń, nie byłoby marginesu błędu dla zidentyfikowania i uwzględnienia potencjalnie występujących nieistotnych zniekształceń. Wówczas możliwe byłoby, że nieistotne pojedyncze zniekształcenia, po zsumowaniu, spowodowałyby istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym.

Istotność wykonawcza zaprojektowana jest by:

- zapewnić wykrycie nieistotnych zniekształceń mniejszych od istotności ogólnej lub istotności szczegółowej, oraz
- zapewnić margines lub bufor dla możliwych niewykrytych zniekształceń. Bufor ten występuje pomiędzy wykrytymi, ale nieskorygowanymi zniekształceniami łącznie a istotnością ogólną lub istotnością szczegółową.

Określenie istotności wykonawczej nie jest prostym, mechanicznym obliczeniem przykładowo 80% z istotności ogólnej. To uproszczenie mogłoby ignorować specyficzne czynniki ryzyka, które mogą być istotne dla jednostki. Przykładowo, jeśli wystąpiło wysokie ryzyko błędu w wycenie zapasów, istotność wykonawcza może być obniżona, aby wykonano dodatkowe prace w celu identyfikacji zakresu zniekształceń. Przeciwnie, jeśli ryzyko zniekształceń w saldzie zapasów jest oszacowane jako niskie, istotność wykonawcza może być podwyższona, co skutkuje mniejszą ilością prac związanych z badaniem wiarygodności salda.

Istotność wykonawcza wymaga od biegłego rewidenta zastosowania zawodowego osądu a na jej określenie wpływa:

- zrozumienie jednostki przez biegłego rewidenta, które jest uaktualniane podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka, oraz
- charakter i zakres zniekształceń zidentyfikowanych we wcześniejszych badaniach.

6.3 Zniekształcenia w ujawnieniach jakościowych

Rozważając, czy zniekształcenia w ujawnieniach jakościowych mogą być istotne, biegły rewident może wskazać istotne czynniki, takie jak:

- okoliczności, w jakich znajdowała się jednostka w danym okresie sprawozdawczym,
- mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, w tym odnośne zmiany,
- ujawnienia jakościowe istotne dla użytkowników sprawozdania finansowego ze względu na charakter jednostki (na przykład, ujawnienia dotyczące przestrzegania kowenantów kredytowych).

Gromadzenie zniekształceń w ujawnieniach pomaga również biegłemu rewidentowi w ocenie wpływu takich zniekształceń na odnośne ujawnienia oraz sprawozdanie finansowe jako całość.

6.4 Błahe zniekształcenia

Może zostać wyznaczona kwota, poniżej której zniekształcenia będą w sposób oczywisty błahe i nie będą wymagały gromadzenia. Określenie „w sposób oczywisty błahe” nie jest kolejnym określeniem dla wyrażenia „nieistotny”.

Zniekształcenia, które są w sposób oczywisty błahe, będą zniekształceniami w oczywisty sposób nieznaczącymi, zarówno pojedynczo jak i łącznie, niezależnie od tego, czy ich osąd nastąpi na podstawie kryterium wielkości, rodzaju czy okoliczności.

Zniekształcenia w ujawnieniach mogą być również w sposób oczywisty błahe, zarówno pojedynczo jak i łącznie, niezależnie od tego, czy ich osąd nastąpi na podstawie kryterium wielkości, rodzaju czy okoliczności.

UWAGA**Nie obniżaj ogólnego poziomu istotności na podstawie wysokiego poziomu ryzyka badania.**

Unikaj popełnienia błędu obniżenia ogólnego poziomu istotności (dla sprawozdania finansowego) ze względu na wysoki poziom ryzyka badania. Istotność ogólna opiera się na potrzebach informacyjnych użytkowników, a nie na tym jak ryzykowne dla badania może być konkretne saldo. Zmniejszenie progu istotności ogólnej oznacza, że:

- na decyzję użytkownika sprawozdania finansowego wpływa raczej ryzyko badania niż informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym, oraz
- biegły rewident przeprowadzi dodatkowe prace, aby upewnić się, że w sprawozdaniu finansowym nie występują zniekształcenia, które pojedynczo lub skumulowane przekraczają próg istotności ogólnej.

Lepszym podejściem do kwestii ryzyka badania jest ustalenie istotności wykonawczej na poziomie grup transakcji lub sald kont na niższym poziomie. Zagwarantuje to wykonanie wystarczających prac, aby wykryć wszelkie zniekształcenia, bez potrzeby ograniczenia poziomu istotności ogólnej. Tworzy to także bufor bezpieczeństwa, aby objąć przeprowadzonymi pracami niezidentyfikowane zniekształcenia.

Ustal poziom istotności ogólnej w odniesieniu do użytkowników sprawozdania finansowego, a następnie ustal istotność wykonawczą dla zaprojektowania dalszych procedur badania.

Ujawnienia wrażliwych informacji w sprawozdaniu finansowym, salda i kwestie

Użyj szczegółowej istotności wykonawczej w celu zaprojektowania dalszych procedur badania, które odnoszą się do określonego ryzyka i do sald we wrażliwych obszarach badania.

6.5 Podsumowanie

Poziomy istotności i wykorzystanie istotności wykonawczej podsumowano w poniższej tabeli.

Ilustracja 6.5-1

	Ogólna	Szczegółowa	Wykonawcza
Cel	Ustalenie progu w celu określenia, czy sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnych zniekształceń spowodowanych błędem lub oszustwem.	Ustalenie progu(ów) (niższego niż istotność ogólna), jaki będzie(a) miał(y) zastosowanie w odniesieniu do konkretnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, których zniekształcenie w kwocie niższej niż istotność ogólna wyznaczona dla sprawozdania finansowego, może być racjonalnie uznane za wpływające na decyzje gospodarcze użytkowników.	Ustalenie progu(ów) (niższego niż istotność ogólna lub istotność szczegółowa), który(e) zagwarantuje, że nieistotne zniekształcenia (mniejsze niż istotność ogólna lub szczegółowa) zostaną zidentyfikowane i zapewnią biegłemu rewidentowi margines bezpieczeństwa.
Podstawa obliczeń	Jaki poziom zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym byłby tolerowany przez użytkowników (tj. nie wpływałby na decyzje ekonomiczne podejmowane przez użytkowników sprawozdania finansowego)?	Jaki poziom zniekształcenia odnoszący się do szczególnych okoliczności w konkretnych grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach, który jak można realistycznie oczekiwać, wpłynąłby na decyzje ekonomiczne użytkowników?	Jaka ilość prac związanych z badaniem będzie wymagana: <ul style="list-style-type: none"> • zidentyfikuj zniekształcenia poniżej istotności ogólnej lub szczegółowej, oraz • czy zostawiono wystarczający bufor dla niewykrytych zniekształceń?

	Ogólna	Szczegółowa	Wykonawcza
Praktyczne zasady (Do wykorzystania jako punkt wyjścia)	Istotność jest kwestią raczej zawodowego osądu niż mechaniczną czynnością. Dlatego w MSB nie podano konkretnych wskazówek. Mimo to, w praktyce często wykorzystuje się zysk z działalności kontynuowanej, jako że ma największe znaczenie dla użytkowników sprawozdania finansowego (3 do 7%). Jeśli nie jest to użyteczna miara (np. dla jednostki o charakterze niedochodowym lub tam, gdzie zysk nie jest stabilną podstawą), wtedy weź pod uwagę inne podstawy takie jak: <ul style="list-style-type: none"> • przychody lub koszty od 1 do 3%, • aktywa od 1 do 3%, lub • kapitał własny od 3 do 5%. 	Ustal niższe kwoty istotności szczegółowej (opierając się na zawodowym osądzie) dla badania konkretnych lub poufnych obszarów sprawozdania finansowego.	W MSB nie podano konkretnych wskazówek. Przedział procentowy wynosi od 60% (istotności ogólnej lub szczegółowej), w przypadku gdy ryzyko istotnego zniekształcenia jest wyższe, do 85%, w przypadku gdy oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia jest mniejsze.
Wykorzystanie w badaniu	Określanie, czy nieskorygowane zniekształcenia, pojedynczo lub łącznie przekraczają istotność ogólną.	Określanie, czy nieskorygowane zniekształcenia, pojedynczo lub łącznie przekraczają istotność szczegółową.	<ul style="list-style-type: none"> • Oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia; oraz • Zaprojektowanie dalszych procedur badania w reakcji na oszacowane ryzyko.
Korekta w miarę postępu badania	<ul style="list-style-type: none"> • Zmiana okoliczności, która nastąpiła w trakcie badania, taka jak sprzedaż części przedsiębiorstwa. • Nowe informacje; lub • Zmiany w rozumieniu jednostki i jej działalności przez biegłego rewidenta, w wyniku przeprowadzenia dalszych procedur badania (np. rzeczywiste wyniki działalności operacyjnej znacznie różniące się od oczekiwanych). 	Zmiany konkretnych okoliczności.	<ul style="list-style-type: none"> • Zmiany w oszacowanym ryzyku. • Rodzaj i zakres zniekształceń wykrytych w trakcie przeprowadzania dalszych procedur badania; lub • Zmiany w rozumieniu jednostki.

6.6 Istotność przy planowaniu i szacowaniu ryzyka

Ustalanie różnych poziomów istotności jest kluczowym elementem procesu planowania. Nie jest to wyraźny etap badania, lecz raczej ciągły, wielokrotny proces. Poniższa tabela podsumowuje wykorzystanie istotności w planowaniu i oszacowaniu ryzyka.

Istotność	
Planowanie (Ogólna strategia i plany badania)	<p>Wykorzystaj istotność do:</p> <ul style="list-style-type: none"> • określenia, które obszary sprawozdania finansowego wymagają badania, • ustalenia związku z ogólną strategią badania, • zaplanowania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu konkretnych procedur badania, • określenia istotności szczegółowej dla konkretnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, dla których można zasadnie oczekiwać, że zniekształcenia w kwotach mniejszych od istotności ogólnej lub wykonawczej miałyby wpływ na decyzje ekonomiczne użytkowników, • określenia istotności wykonawczej dla każdego określonego poziomu istotności, skoro niezbędnym dla biegłego rewidenta może być praca z wykorzystaniem poziomu istotności wykonawczej dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, w zależności od poziomu ryzyka związanego z tą pozycją, • następnie oceń dowody, aby ustalić konieczność wszelkich korekt do któregoś z poziomów istotności. Jeśli tak, biegły rewident powinien odpowiednio zweryfikować rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur.
Procedury oszacowania ryzyka	<ul style="list-style-type: none"> • Zidentyfikuj, jakie procedury oszacowania ryzyka są konieczne. • Ustal związek z oceną uzyskanych informacji. • Oszacuj skalę (wpływ) zidentyfikowanego ryzyka. • Oceń wyniki procedur oszacowania ryzyka.
Spotkania zespołu	<ul style="list-style-type: none"> • Upewnij się, że członkowie zespołu rozumieją zidentyfikowanych użytkowników i czego można zasadnie oczekiwać, że zmieni to ich decyzje ekonomiczne. Może to pomóc w przypadku, gdy podczas badania członek zespołu uzyska informacje, które spowodowałyby początkowe ustalenie innej kwoty istotności. Przykładami takich kwestii są: <ul style="list-style-type: none"> – decyzja o zbyciu ważnej części działalności jednostki, – nowe informacje lub czynniki ryzyka, które wpłynęłyby na początkowe ustalenie istotności, – zmiana w zrozumieniu jednostki i jej działalności w wyniku przeprowadzenia dalszych procedur badania, np. w przypadku gdy rzeczywiste wyniki finansowe znacznie różnią się od wyników przewidywanych, oraz – zmiany w wymogach sprawozdawczości finansowej, z których wynikać mogą znaczące, nowe lub zmienione ujawnienia. • Ustal ogólną strategię badania. • Określ zakres testowania w odniesieniu do: <ul style="list-style-type: none"> – istotności wykonawczej, oraz – istotności wykonawczej szczegółowej. • Zidentyfikuj decydujące kwestie dotyczące badania oraz obszary, które wymagają szczególnego zainteresowania podczas badania.

UWAGA

Określenie poziomów istotności ogólnej wykonawczej i istotności szczegółowej wykonawczej wymaga zastosowania zawodowego osądu. Zaleca się (ale nie wymaga się), aby zespół omówił z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie osądy zastosowane w określaniu poziomów istotności i uzyskał jego/jej zatwierdzenie. Na koniec, wystarczająco szczegółowo zarejestruj osądy wykorzystane w określaniu istotności w dokumentach roboczych badania.

Biegli rewidenci powinni rozważać istotność określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania, jak to przedstawiono w poniższej tabeli.

Ilustracja 6.7-1

Istotność	
Przeprowadzanie procedur badania	<p>Wykorzystaj istotność ilościową do:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ustalenia, jakie dalsze procedury badania są konieczne, • określenia, które pozycje wybrać do badania i czy użyć technik próbkowania, • pomocy w trakcie określania wielkości próby (np. przedział próbkowania = precyzja (istotność) ÷ współczynnik ufności), • oceny reprezentatywnych błędów próbkowania w drodze ekstrapolacji populacji pod kątem „prawdopodobnych” zniekształceń, • oceny wszystkich błędów łącznie na poziomie konta oraz na poziomie sprawozdania finansowego, • oceny wszystkich błędów łącznie, w tym wpływu netto nieskorygowanych zniekształceń na zyski zatrzymane w bilansie otwarcia, • oceny wyników procedur. <p>Wykorzystaj istotność jakościową do:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zidentyfikowania ujawnień z aspektami jakościowymi i które mogą być istotne przy szacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia. Mogą one obejmować ujawnienia dotyczące: <ul style="list-style-type: none"> – płynności i kowenantów kredytowych jednostki znajdującej się w trudnej sytuacji finansowej, – zdarzeń lub okoliczności, które doprowadziły do ujęcia straty z tytułu utraty wartości, – głównych źródeł niepewności oszacowania, w tym założeń odnoszących się do przyszłości, – charakteru zmiany w zasadach (polityce) rachunkowości i innych odpowiednich ujawnień, które zgodnie z przewidywaniami, mogą mieć znaczący wpływ na sytuację finansową i wyniki finansowe jednostki, – stron powiązanych i transakcji ze stronami powiązanymi, – analizy wrażliwości, w tym skutków zmian w założeniach przyjętych w technikach wyceny, – niepewności co do zapisanej lub ujawnionej kwoty.

Uwaga: Ogólna strategia badania i plan badania będą musiały być skorygowane gdy:

- rodzaj zidentyfikowanych zniekształceń oraz okoliczności ich występowania wskazują na istnienie innych zniekształceń, które jeśli zostaną połączone ze zniekształceniami zgromadzonymi w czasie badania mogą być istotne, lub
- zniekształcenia zgromadzone w czasie badania łącznie osiągną poziom istotności.

UWAGA

Prawdopodobieństwo zmiany istotności ogólnej nie występuje bardzo często. Pomimo tego, może ona wymagać skorygowania, gdy biegły rewident uzyska nowe informacje lub jeśli zmieni się jego zrozumienie jednostki i jej działalności. Jeśli wymagana jest zmiana, upewnij się, że zespół wykonujący badanie został o tym poinformowany i oceni wpływ zmiany na plan badania.

Istotność wykonawcza może zmienić się w oparciu o nowe czynniki ryzyka lub nowe wyniki badania, które mogą nie wpływać na istotność ogólną. Zmiany istotności wykonawczej będą skutkować modyfikacją rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania. Oczywiście, jeśli istotność ogólna zmieni się, konieczną może być odpowiadająca temu zmiana istotności wykonawczej.

6.8 Istotność w sprawozdawczości

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
450.11	Biegły rewident ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie. Ustalając to biegły rewident rozważa: <ol style="list-style-type: none"> wielkość i rodzaj zniekształceń, zarówno w stosunku do poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jak i sprawozdania finansowego jako całości, a także szczególne okoliczności ich wystąpienia, oraz (zob. par. A16–A22, A24–A25) wpływ nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów sprawozdawczych na odnośne grupy transakcji, sald kont lub ujawnień oraz sprawozdanie finansowe jako całość. (Zob. par. A23)
450.12	Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o nieskorygowanych zniekształceniach oraz o ich wpływie, pojedynczo lub łącznie, jaki mogą mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że nie pozwalają na to przepisy prawa lub regulacja. Informacja przekazywana przez biegłego rewidenta wskazuje na poszczególne istotne nieskorygowane zniekształcenia. Biegły rewident zwraca się o skorygowanie zniekształceń, które nie zostały skorygowane. (Zob. par. A26–A28)

Zobacz tom 2, rozdział 21 w celu uzyskania dodatkowych informacji dotyczących oceny zniekształceń.

Przed wydaniem opinii biegły rewident powinien:

- potwierdzić istotność ustaloną dla sprawozdania finansowego jako całości,
- ocenić rodzaj i łączne nieskorygowane zniekształcenia, które zostały zidentyfikowane, oraz
- dokonać całościowej oceny, czy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone.

Ilustracja 6.8-1

Istotność	
Sprawozdawczość	<p>Biegły rewident wykorzystuje istotność do:</p> <ul style="list-style-type: none"> • oceny wszystkich błędów łącznie na poziomie konta oraz na poziomie sprawozdania finansowego, • oceny wszystkich błędów łącznie, w tym wpływu netto nieskorygowanych zniekształceń na zyski zatrzymane w bilansie otwarcia, • określenia, czy powinny być przeprowadzone dodatkowe procedury badania, gdy łącznie zniekształcenia zbliżają się do istotności ogólnej lub szczegółowej, • prośby, aby kierownictwo skorygowało wszystkie zidentyfikowane zniekształcenia, • rozważenia ponownego sprawdzenia obszarów o największym zniekształceniu, • dokonania osądu rodzaju i wrażliwości zidentyfikowanych zniekształceń, jak też ich wielkości, • ustalenia, czy w ujawnieniach wystąpiły zniekształcenia, a także oceny wpływu takich zniekształceń, • określenia, czy sprawozdanie biegłego rewidenta powinno być zmodyfikowane z uwagi na nieskorygowane istotne zniekształcenia,

Łączne zniekształcenia obejmują:

- konkretnych zniekształceń zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta w wyniku testowania ich w trakcie badania, oraz
- oszacowania innych zidentyfikowanych zniekształceń, które nie mogą być dokładnie określone ilościowo.

Biegły rewident powinien wówczas zwrócić się do kierownika jednostki o zaksięgowanie wszystkich zidentyfikowanych zniekształceń. Zobacz tom 2, rozdział 21 w celu uzyskania dodatkowych informacji na temat oceny uzyskanych dowodów badania.

6.9 Inne rozważania

Inne rozważania obejmują:

- przekazywanie informacji kierownikowi jednostki i osobom sprawującym nadzór,
- uaktualnienie istotności, oraz
- obniżenie poziomu istotności w porównaniu do poprzedniego okresu sprawozdawczego.

Kierownik jednostki oraz osoby sprawujące nadzór powinni rozumieć ograniczenia dotyczące stopnia precyzji, którego można oczekiwać od badania. Powinni oni być także świadomi, że nie jest ekonomicznie wykonalne zaprojektowanie procedur badania, które zapewnią absolutną pewność, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnego zniekształcenia. Badanie może zapewnić jedynie racjonalną pewność w tej kwestii.

Kiedy w trakcie badania zostaną zidentyfikowane przez biegłego rewidenta zniekształcenia, pierwszym krokiem jest zwrócenie się do kierownika jednostki, aby skorygował zniekształcenia. Jeśli kierownik jednostki postanowi nie korygować pewnych zniekształceń, wtedy obowiązkiem biegłego rewidenta jest przekazanie osobom sprawującym nadzór informacji o:

- szczegółach nieskorygowanych zniekształceń oraz o ich wpływie, pojedynczo lub łącznie, jaki mogą mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta (chyba, że nie zezwalają na to wymogi prawne lub regulacyjne),
- istotnych nieskorygowanych pojedynczych zniekształceniach, oraz
- wpływie nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów sprawozdawczych na odpowiednie grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz sprawozdanie finansowe jako całość.

Uaktualnianie istotności

Wstępne oszacowanie istotności ogólnej i wykonawczej może ulec zmianie, począwszy od wstępnego planowania badania do czasu oceny wyników procedur badania. Może to być rezultatem zmieniających się okoliczności lub zmiany wiedzy biegłego rewidenta pozyskanej w trakcie przeprowadzania procedur badania. Jeżeli na przykład, procedury badania przeprowadzane są przed zakończeniem okresu sprawozdawczego, biegły rewident przewiduje wyniki działalności i sytuację finansową. Jeżeli rzeczywiste wyniki działalności i sytuacja finansowa są znacząco różne, oszacowanie istotności i ryzyka badania może także ulec zmianie.

Obniżenie poziomu istotności w porównaniu do poprzedniego okresu sprawozdawczego

W sytuacji, gdy okoliczności zmieniają się z roku na rok, biegły rewident powinien rozważyć wpływ ewentualnych zniekształceń na stan początkowy kapitałów własnych. Na przykład, gdy sprzedaż i dochód są znacząco niższe niż w poprzednim okresie sprawozdawczym, wymagany jest niższy poziom istotności. Ponieważ wcześniejsze badanie przeprowadzono z zastosowaniem wyższego poziomu istotności, w wartościach na początek okresu mogą występować błędy. W celu ograniczenia ryzyka istotnych błędów występujących w bilansie otwarcia, biegły rewident musi przeprowadzić dalsze procedury badania dotyczące sald początkowych aktywów i pasywów.

UWAGA

Nowe zlecenia

Przyjmując nowe zlecenie badania, zapytaj o istotność ogólną zastosowaną przez poprzedniego biegłego rewidenta. Jeśli taka informacja jest dostępna, może pomóc w ustaleniu, jakie dalsze procedury badania dotyczące sald początkowych aktywów i zobowiązań mogą być wymagane.

Korzystanie z ekspertów kierownictwa

Upewnij się, czy eksperci zatrudnieni przez jednostkę (aby pomóc jednostce w przygotowaniu sprawozdania finansowego) lub wykorzystywani przez zespół wykonujący badanie zostali poinstruowani o stosowaniu odpowiedniego poziomu istotności w odniesieniu do wykonywanych przez nich prac.

6.10 Dokumentacja

Udokumentuj wyznaczenie poniższych kwot oraz czynniki uwzględnione przy ich wyznaczeniu:

- istotności ogólnej,
- poziomów istotności szczegółowej, tam, gdzie mają one zastosowanie, dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień,
- istotności wykonawczej, oraz
- wszelkie zmiany wyżej wymienionych czynników dokonane w miarę postępów badania.

Warto również udokumentować wszelkie rozważania jakościowe, np. dotyczące płynności i kowenantów kredytowych, a także kwotę wyznaczoną w odniesieniu do błahych zniekształceń.

6.11 Studia przypadków – określanie i stosowanie istotności

Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – Wprowadzenie do studiów przypadków.

Istotność często dokumentowana jest na arkuszu roboczym, zawierającym sumaryczne wyniki działalności operacyjnej i jest na nim miejsce na inne czynniki istotności takie jak czynniki jakościowe.

Delta Meble

(Fragmenty)

Oszacowanie istotności

Głównymi użytkownikami sprawozdania finansowego są udziałowcy i bank. W poprzednim okresie sprawozdawczym kwota istotności wynosiła 8 000€.

Kwoty ewentualnej istotności opierające się na dochodzie z działalności kontynuowanej, jak też na przychodach znajdują się w DR nr #. Stosując nasz zawodowy osąd, postanowiliśmy oprzeć istotność na kwocie 5% zysków przed opodatkowaniem po ponownym dodaniu premii kierownictwa równej 70 000€. Rozważaliśmy także inną podstawę, taką jak przychody, ale uważaliśmy, że zysk przed opodatkowaniem był najbardziej zrozumiały dla zidentyfikowanych użytkowników sprawozdania finansowego.

W bieżącym okresie sprawozdawczym zaplanowaliśmy zastosowanie kwoty 10 000€ jako istotności ogólnej. Pojęcie istotności i jej wykorzystanie w badaniu omówiono ogólnie z klientem.

Stosując zawodowy osąd i biorąc pod uwagę rodzaje zniekształceń zidentyfikowanych w poprzednich badaniach, ogólną istotność wykonawczą ustalono na 7.500€.

Istotność szczegółową dla zapłaconego lokalnego podatku obrotowego ustalona została na 1.000€, gdyż wymaga się od nas zbadania i złożenia sprawozdania dotyczącego tej kwoty do miejscowych władz.

Musimy również rozważyć możliwe zniekształcenia ujawnień w sprawozdaniu finansowym (zarówno o charakterze ilościowym, jak i jakościowym), jeśli można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną one na decyzje gospodarcze użytkowników sprawozdania finansowego.

Kwota wyznaczona w odniesieniu do błahych zniekształceń wynosi 250€.

Sporządził: JF **Dnia:** 8 grudnia 20X2 r.

Przeglądu dokonał: LF **Dnia:** 5 stycznia 20X3 r.

Studium przypadku B – Kumar i Spółka

Kumar i Spółka

(Fragmenty)

Oszacowanie istotności

Głównymi użytkownikami sprawozdania finansowego są właściciele i bank. W poprzednim okresie sprawozdawczym kwota istotności wynosiła 3 000€.

Opierając się na potrzebach użytkowników, postanowiliśmy ustalić istotność na poziomie 1% wartości sprzedaży. Sądzimy, że przychody dadzą bardziej stabilną podstawę dla istotności, niż zysk przed opodatkowaniem. W bieżącym okresie sprawozdawczym zaplanowaliśmy zastosowanie kwoty 2 500€ jako istotności ogólnej. Pojęcie istotności i jej wykorzystanie w badaniu omówiono ogólnie z klientem.

Stosując zawodowy osąd, który w znacznej mierze opiera się na błędach z poprzedniego okresu sprawozdawczego, ogólną istotność wykonawczą ustalono na 1 800€.

Inne sprawy

Patrz DR 615

Sporządził: JF **Dnia:** 8 grudnia 20X2 r.

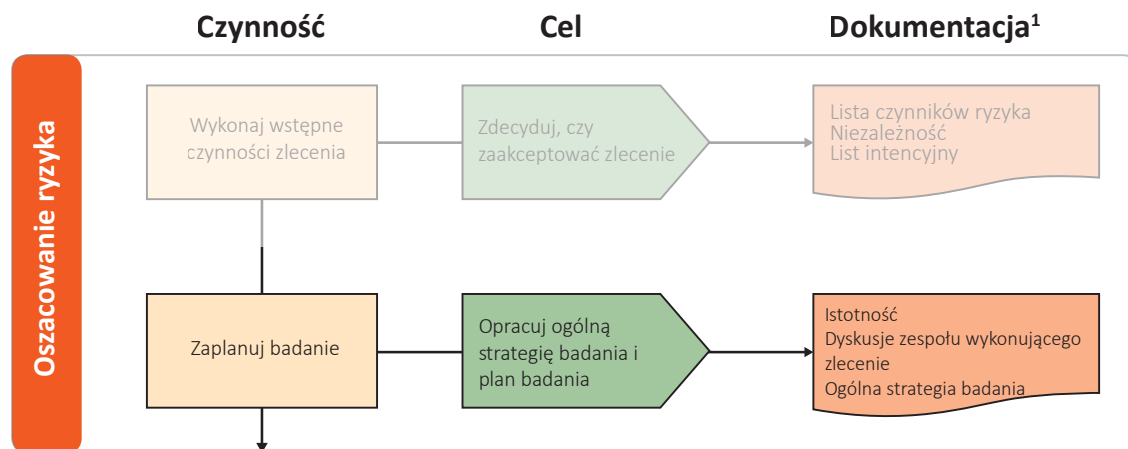
Przeglądu dokonał: LF **Dnia:** 5 stycznia 20X3 r.

7

DYSKUSJE ZESPOŁU WYKONUJĄCEGO ZLECENIE

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Cel i charakter wymaganych dyskusji w gronie zespołu wykonującego zlecenie dotyczących podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenia.	240, 300, 315 (zmieniony)

Ilustracja 7.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
240.15	MSB 315 (zmieniony) wymaga przeprowadzenia dyskusji pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz ustalenia przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, jakie sprawy należy zakomunikować członkom zespołu nieuczestniczącym w dyskusji. W dyskusji kładzie się szczególny nacisk na to, w jaki sposób i w którym miejscu sprawozdanie finansowe jednostki może być podatne na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem, w tym jak oszustwo mogłoby zostać popełnione. Dyskusję przeprowadza się, nie biorąc pod uwagę przekonań członków zespołu wykonującego zlecenie o uczciwości i rzetelności kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór. (Zob. par. A10–A11)
240.44	W dokumentacji badania dotyczącej sposobu zrozumienia jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta oraz oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, którego wymaga MSB 315 (zmieniony), biegły rewident zamieszcza: <ul style="list-style-type: none"> (a) znaczące decyzje podjęte w trakcie dyskusji przeprowadzonej w gronie zespołu wykonującego zlecenie, dotyczące podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem, oraz (b) zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia.
315.10	Partner odpowiedzialny za zlecenie oraz pozostali kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie omawiają podatność sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie oraz stosowanie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej w odniesieniu do faktów i okoliczności właściwych jednostce. Partner odpowiedzialny za zlecenie określa, o których zagadnieniach należy poinformować członków zespołu wykonującego zlecenie nieuczestniczących w dyskusji. (Zob. par. A21–A24)

7.1 Przegląd

Decydującym elementem sukcesu każdego zlecenia badania jest dobra komunikacja pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie. Komunikacja zaczyna się od przydziału członków zespołu, zorganizowania spotkania zespołu w celu zaplanowania zlecenia i jest kontynuowana przez cały czas zlecenia.

Korzyści dobrej komunikacji przedstawiono w poniższej tabeli.

Ilustracja 7.1-1

Korzyści	
Potrzeba stałej komunikacji pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie	Wydajność badania <ul style="list-style-type: none"> • Każdy członek zespołu będzie rozumieć badaną jednostkę, stosowane ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, swoją konkretną rolę w badaniu oraz oczekiwania dotyczące sposobu i czasu wykonywania pracy. • Prawdopodobieństwo nadmiernego - i niedostatecznego zbadania będzie znacząco obniżone.
	Skuteczność badania <ul style="list-style-type: none"> • Pracownikom przekazywane są obserwacje dotyczące wiedzy na temat klienta i przewidywania badania, bezpośrednio od wyższego personelu, takiego jak partner odpowiedzialny za zlecenie. • Dyskusja zespołu na temat podatności sprawozdania finansowego na istotne zniekształcenia pomoże określić takie ryzyko działalności gospodarczej i ryzyko oszustwa, do których trzeba się odnieść. • W odniesieniu do rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu oszacowania ryzyka i dalszych procedur badania podejmowane będą lepsze decyzje. • Ciągła wymiana i przekazywanie informacji w takich obszarach, jak nietypowe transakcje/zdarzenia, podmioty powiązane i kwestie sprawozdawczości, umożliwi szybką reakcję na nowe informacje.
	Rozwój pracowników <ul style="list-style-type: none"> • Najlepsze praktyki w badaniu będą przekazywane przez partnerów pracownikom. • Pracownicy będą zachęceni do zadawania pytań i ponownego rozważenia skuteczności reakcji na oszacowane ryzyko z poprzednich okresów sprawozdawczych.

Skuteczna stała komunikacja wymaga:

- zaangażowania (i całej uwagi) partnera odpowiedzialnego za badanie i starszego personelu, oraz
- gotowości starszego personelu do słuchania młodszych stażem pracowników. Obejmuje to zrozumienie zlecenia przez młodszy personel, zachęcania go do pytań i sugestii, a następnie zapewnienia informacji zwrotnej.

Poniższa tabela podsumowuje, co rozważać i omawiać w trakcie komunikacji w zespole wykonującym badanie.

Ilustracja 7.1-2

Komunikacja zespołu wykonującego zlecenie

Przydzielanie członków zespołu i ról	Spotkanie zespołu poświęcone planowaniu	Podczas i po badaniu
<p>Rozważ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • umiejętności i doświadczenie • potrzebę zaangażowania ekspertów • potrzebę zaangażowania osoby dokonującej przeglądu kontroli jakości zlecenia • wykorzystanie audytu wewnętrznego 	<p>Omów:</p> <ul style="list-style-type: none"> • istotność • obserwacje w oparciu o wiedzę o jednostce • możliwe ryzyka działalności gospodarczej i oszustwa • w jaki sposób/gdzie sprawozdanie finansowe, łącznie z ujawnieniami, może być podatne na istotne zniekształcenie • plan badania obejmujący kto, co, gdzie i kiedy • nadzór i przegląd 	<p>Omów:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wyniki badania, jego postępy i zidentyfikowane kwestie • zmiany w planie badania • nowe informacje • nietypowe zdarzenia/transakcje • sugestie dotyczące badania w kolejnym okresie

UWAGA

Dyskusje zespołu wykonującego badanie są decydujące dla skuteczności badania. Unikaj szybkiej i powierzchownej realizacji planu spotkania z uwagi na inną presję czasową. Dyskusje te umożliwiają omówienie ryzyka badania, opracowanie scenariusza oszustwa oraz zaprojektowanie możliwych reakcji. Pracownikom dają one też możliwość zrozumienia działalności gospodarczej jednostki i czego oczekuje się od badania. Pracownicy mogą także być zachęceni do przedstawiania swoich pomysłów, w jaki sposób można ulepszyć badanie.

7.2 Spotkanie zespołu wykonującego zlecenie poświęcone planowaniu

W większych zleceniach spotkanie poświęcone planowaniu powinno być wyznaczone z dużym wyprzedzeniem przed rozpoczęciem pracy w terenie. Da to niezbędny czas na przygotowanie lub wprowadzenie zmian w szczegółowym planie badania. W bardzo małych zleceniach, planowanie najlepiej można osiągnąć poprzez krótkie dyskusje na początku zlecenia i w miarę postępów badania.

Członkowie zespołu powinni być zachęceni do przybycia na spotkanie, aby wykazać się dociekliwością, przygotowaniem do udziału w spotkaniu i podzielenia się informacjami przy zachowaniu zawodowego sceptycyzmu. Powinni odłożyć na bok przeświadczenie, że kierownik jednostki oraz osoby sprawujące nadzór są uczciwe i rzetelne. Zakres dyskusji powinien zależeć od ról, doświadczenia i potrzeb informacyjnych członków zespołu wykonującego zlecenie.

Ilustracja 7.2-1

Kluczowe obszary		Cel: Prowadzenie otwartej dyskusji
Podzielenie się obserwacjami o jednostce, dotyczącymi pracowników, działalności i celów	Jednostka	<ul style="list-style-type: none"> • Historia i cele przedsiębiorstwa. • Kultura korporacyjna. • Zmiany w zakresie działalności, personelu lub systemów. • Zastosowanie mających zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej do faktów i okoliczności związanych z jednostką.
	Kierownictwo	<ul style="list-style-type: none"> • Charakter/struktura jednostki i kierownictwa. • Stosunek do kontroli wewnętrznej. • Motywacja do popełnienia oszustwa. • Niewyjaśnione zmiany w zachowaniu lub stylu życia kluczowych pracowników. • Wszelkie oznaki stronniczości kierownictwa.
	Znane czynniki ryzyka	<ul style="list-style-type: none"> • Doświadczenie z poprzednich zleceń badania. • Znaczące czynniki ryzyka działalności gospodarczej. • Możliwość popełnienia oszustwa. • Zmiany w wymogach sprawozdawczości finansowej, z których wynikać mogą nowe lub zmienione ujawnienia.
		Cel: Przeprowadzenie burzy mózgów na temat pomysłów i możliwych podejść do badania

Kluczowe obszary		Cel: Prowadzenie otwartej dyskusji
Burza mózgów	<p>Możliwość popełnienia błędów i oszustwa.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Które obszary sprawozdania finansowego mogą być podatne na istotne zniekształcenia (oszustwo oraz błąd)? Ten krok jest wymagany we wszystkich badaniach. • W jaki sposób kierownictwo mogłoby dopuścić się i ukryć oszukańczą sprawozdawczość finansową? Może to być pomocne do opracowania różnych scenariuszy oszustwa lub, jeśli jest to możliwe, skorzystania z usług biegłego sądowego. Przeanalizuj zapisy dziennika, stronniczość kierownictwa w odniesieniu do szacunków/rezerw, zmian w zasadach (polityce) rachunkowości itd. • W jaki sposób aktywa mogłyby zostać sprzeniewierzone lub wykorzystane w celach osobistych? • Czy występują inne niż osobiste motywy (np. utrzymanie źródła dotacji dla jednostki o charakterze niedochodowym) skłaniające do manipulacji sprawozdaniem finansowym? • Rozważ ryzyka dotyczące ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Czy kierownik jednostki mógłby umyślnie próbować przedstawić ujawnienia w sposób utrudniający właściwe zrozumienie ujawnionych kwestii (na przykład, podając zbyt wiele nieistotnych informacji lub stosując niejasne lub wieloznaczne zwroty)? <p>Reakcja na ryzyko.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jakie potencjalne procedury badania/podejścia do badania mogłyby być rozważane jako reakcja na rozpoznane powyżej ryzyko? • Rozważ, czy przy określaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania, które mają zostać przeprowadzone, zostanie uwzględniony element nieprzewidywalności. 	
Cel: Zapewnienie ukierunkowania		
Planowanie badania	<p>Konkretne obszary, do których należy się odnieść:</p> <p>Upewnij się, czy w planie badania w sposób właściwy uwzględniono poszczególne wymogi wszystkich MSB, które są ważne dla badania. MSB, które zawierają określone procedury do wykonania:</p> <p>MSB 240 <i>Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw</i></p> <p>MSB 402 <i>Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej</i></p> <p>MSB 540 <i>Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień</i></p> <p>MSB 550 <i>Strony powiązane</i></p> <p>MSB 600 <i>Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)</i></p> <p>MSB 701 <i>Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta</i></p> <p>Biegli rewidenci jednostek notowanych na giełdzie (lub innych jednostek, w odniesieniu do których biegły rewident jest zobowiązany na podstawie przepisów prawa lub regulacji do stosowania MSB 701 lub podjęcie decyzję o stosowaniu MSB 701) są zobowiązani do ustalenia spraw wymagających znaczącej uwagi w ramach badania, które zostaną włączone do sprawozdania biegłego rewidenta jako kluczowe sprawy badania. W przypadku, gdy zastosowanie ma MSB 701, kwestia konieczności zidentyfikowania takich spraw może zostać omówiona na spotkaniu poświęconym planowaniu.</p> <p>Ukierunkowanie zespołu wykonującego zlecenie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • określ poziomy istotności, • przydziel role i odpowiedzialności, • zapewnij pracownikom przegląd sekcji badania, za których wykonanie są oni odpowiedzialni omów wymagane podejście, szczególne okoliczności, rozłożenie w czasie, wymaganą dokumentację, zakres zapewnianego nadzoru, przegląd dokumentacji oraz wszelkie inne oczekiwania, • podkreśl znaczenie zachowania zawodowego sceptycyzmu przez cały czas trwania badania. 	

Uwaga: Jeżeli członkowie zespołu wykonującego badanie, niebędący kluczowymi członkami, nie mogą uczestniczyć w spotkaniu (lub nie byli na nie zaproszeni), wówczas partner odpowiedzialny za zlecenie powinien określić, które z poruszonych spraw należy przekazać tym osobom.

UWAGA

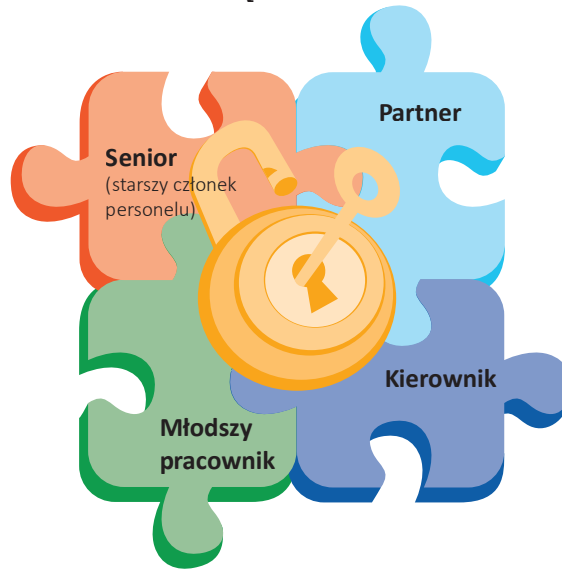
Zwróć uwagę pracownikom na znaczenie wskazań sugerujących nieuczciwość, ale także na ostrożne wyciąganie wniosków, szczególnie podczas omawiania wyników z kierownictwem lub pracownikami jednostki. Wskaż możliwe okoliczności (czerwone flagi), które w przypadku napotkania ich mogą wskazywać na możliwość popełnienia oszustwa.

Oszustwa ogólnie wykrywane są poprzez identyfikację schematów, wyjątków i osobliwości w transakcjach i zdarzeniach. Przykładowo, fałszywe roszczenie na koncie wydatków byłoby nieistotne dla samego sprawozdania finansowego, ale może wskazywać na o wiele większy problem, taki jak nieuczciwość kierownictwa.

7.3 Komunikacja w trakcie i na zakończenie badania

Każdy członek zespołu wykonującego badanie będzie miał inne spojrzenie na jednostkę. Niektóre z informacji uzyskanych przez poszczególnych członków zespołu mogą nawet nie mieć sensu, o ile nie zostaną powiązane z informacjami uzyskanymi przez innych członków zespołu. Jest to szczególnie prawdziwe w stosunku do oszustw, gdzie właśnie identyfikacja schematów, dziwnych elementów i wyjątków może prowadzić do ostatecznego ich wykrycia.

Prostą analogią są puzzle. Żaden z pojedynczych elementów nie pozwala na zobaczenie całego obrazu. Dopiero, kiedy elementy ułożone są razem, można zobaczyć pełny obraz. To samo dotyczy badania. Jedynie, gdy indywidualna wiedza/wyniki działania każdego biegłego rewidenta przekazane są całemu zespołowi, wyłania się szerszy obraz. Przedstawiono to na poniższej ilustracji.

Dzielenie się wnioskami

Dyskusje zespołu nie muszą być ograniczone wyłącznie do spotkania poświęconego planowaniu. Członkowie zespołu wykonującego badanie powinni być zachęceni do przekazywania i wymiany informacji uzyskiwanych w czasie całego trwania badania, dotyczących wszelkich istotnych kwestii, zwłaszcza odnoszących się do oszacowania ryzyka i planowanych procedur badania.

UWAGA**Organizuj krótkie sesje podsumowujące w strategicznych momentach badania**

Oprócz spotkania poświęconego planowaniu badania na początku zlecenia, korzystne (ale nie wymagane) może być, aby zespół wykonujący badanie, nawet bardzo niewielki, spotykał się (lub organizował telekonferencje) i omawiał wyniki badania po przeprowadzeniu kolejnych etapów badania.

Przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka i dalszych procedur badania

Te sesje podsumowujące nie muszą mieć formalnego charakteru ani nie muszą być długie, ale mają umożliwiać członkom zespołu wykonującego badanie ustne przedstawienie swoich ustaleń, napotkanych wyjątków i odnotowanych problemów. Mogą oni także przedstawić wszelkie sprawy (nawet drobne), które wydały im się dziwne lub pozbawione sensu. Często to właśnie drobne sprawy, w połączeniu z informacjami uzyskanymi przez innych członków zespołu, wskazują na możliwy czynnik ryzyka (taki jak oszustwo), wymagający przeprowadzenia dalszych prac. Spotkania takie mogą dać znaczące rezultaty, nawet jeśli zespół wykonujący zlecenie składa się z dwóch osób.

Zakończenie badania

Po zakończeniu poprzedniego badania zawsze występuje pokusa, aby przejść dalej i zacząć następnego zlecenie. W wyniku tego wiedza, która mogłaby być pomocna dla przeprowadzenia badania w kolejnym okresie sprawozdawczym może być zapomniana. Krótkie spotkanie lub telekonferencja po każdym badaniu mogą być wykorzystane dla uzyskania opinii zespołu wykonującego zlecenie i określenia, co mogłoby być ulepszone. Może to obejmować rozpoznanie:

- obszarów badania, które mogą wymagać większej, bądź mniejszej uwagi w przyszłości,
- wszelkich innych nieoczekiwanych ustaleń, nietypowych transakcji lub nacisków finansowych na personel, które mogą spowodować oszustwo lub być motywacją do popełnienia oszustwa,
- wszelkich planowanych zmian, które wpłyną na przyszłe zlecenia, takich jak zmiany kluczowego personelu, nowe finansowanie, przejęcia, nowe produkty, czy usługi lub wprowadzenie nowego systemu księgowego lub inne zmiany kontroli wewnętrznej,
- obszarów, w jakich możliwe jest uzyskanie dodatkowej pomocy ze strony jednostki, takiej jak analiza pewnych obszarów sprawozdania finansowego, oraz
- tam gdzie występują czynniki znaczącego ryzyka, spotkanie podsumowujące może także dotyczyć tego, czy w kolejnym okresie sprawozdawczym firma audytorska życzy sobie kontynuacji współpracy z klientem. Jeśli firma zrezygnuje zaraz po zakończeniu badania, powody tego będą świeżo w pamięci każdego i da to jednostce więcej czasu na znalezienie innego biegłego rewidenta.

Terminy spotkań podsumowujących mogą zostać ustalone na spotkaniu poświęconym planowaniu.

7.4 Studia przypadków – dyskusje zespołu wykonującego zlecenie

Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – Wprowadzenie do studiów przypadków.

Ostatnie sprawozdanie finansowe, wykaz oszacowanego ryzyka z poprzednich okresów sprawozdawczych (lub tego okresu sprawozdawczego, jeśli był uaktualniany) oraz reakcja podczas badania mogą z pożytkiem być udostępnione przed spotkaniem członkom zespołu wykonującego zlecenie. Zaakcentuj na spotkaniu, potrzebę zachowania zawodowego sceptycyzmu oraz potrzebę natychmiastowego informowania o wszelkich podejrzanych sytuacjach lub o możliwych sygnałach ostrzegawczych o oszustwie.

Dokumentacja może przyjąć formę standardowego porządku spotkania lub notatki do akt.

Data spotkania: 8 grudnia 20X2 r.

Punkt porządku obrad	Protokół ze spotkania
1. Istotność i znaczące salda kont.	<i>Zwiększenie istotności ogólnej do 10 000€ na podstawie wzrostu rentowności i sprzedaży, a istotności wykonawczej do 7 500€.</i>
2. Harmonogram, kluczowe daty i dostępność pracowników klienta.	<i>Potwierdzono, że harmonogram z poprzedniego okresu sprawozdawczego jest właściwy i że nasze prośby o pomoc kierownictwa w przygotowaniu pewnych wykazów są uzasadnione.</i>
3. Jakie wnioski możemy wyciągnąć z poprzednich zleceń, np. dotyczące kwestii/zdarzeń, które spowodowały opóźnienia i obszarów nadmiernie/niedostatecznie zbadanych?	<i>Kontrola wewnętrzna zapasów była niewłaściwa w poprzednim roku, przez co konieczna była dodatkowa praca. Klient poinformował, że problem ten zostanie rozwiązany przed końcem okresu sprawozdawczego.</i>
4. Czy występują nowe obawy co do uczciwości kierownictwa, założenia kontynuacji działalności, powództw sądowych itd.?	<i>Patrz wycinek z gazety dotyczący Patrycji. Może być to odosobniony przypadek, jednak musimy zachować ostrożność.</i>
5. Zmiany, które nastąpiły w tym okresie sprawozdawczym w zakresie działalności gospodarczej i/lub sytuacji finansowej, przepisów branżowych, stosowanych zasad (polityki) rachunkowości i personelu.	<i>Sprzedaż internetowa stanowi obecnie 12% sprzedaży. Planowany jest znaczący wzrost. Spowoduje to nadwyrężenie zasobów gotówki oraz obciążenie kontroli wewnętrznej i systemów operacyjnych. Obecny spadek gospodarczy spowoduje dodatkowe naciski na organizację, aby utrzymać poziom sprzedaży mimo spadku popytu i cen sprzedaży.</i>
6. Podatność sprawozdania finansowego na oszustwo. W jaki sposób jednostka może zostać oszukana? Przygotuj możliwe scenariusze, a następnie zaplanuj procedury, które potwierdzą lub zaprzeczą ewentualnym podejrzeniom.	<i>Możliwa jest stronnictwo lub nadużycie kierownictwa, aby uniknąć zobowiązań podatkowych. Oszacowania kierownictwa, zapisy dziennika oraz transakcje ze stronami powiązanymi są podatne na manipulację. Ponadto Adrian (kierownik sprzedaży) prowadzi wystawny styl życia. Powinniśmy przyjrzeć się obliczeniom premii i przychodom ze sprzedaży.</i>
7. Znaczące ryzyka wymagające szczególnej uwagi.	<i>Niespełnianie kowenantów bankowych. Sylwester mówi, że zamierza w tym okresie sprawozdawczym renegocjować warunki z bankiem, aby zapewnić większą elastyczność.</i>
8. Odpowiednia reakcja w badaniu na zidentyfikowane ryzyko.	<i>Szczegółowy plan badania był przeglądany przez członka zespołu odpowiedzialnego za jego przygotowanie i zidentyfikowano wiele skutecznych reakcji.</i>
9. Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.	<i>Dokonałiśmy przeglądu ujawnień w S/F i rozważyliśmy, czy istnieje konieczność dokonania dodatkowych lub zmienionych ujawnień. Rozważyliśmy również, czy którekolwiek z ujawnień zostały zaprezentowane w sposób utrudniający właściwe zrozumienie. Nie zidentyfikowaliśmy takich ujawnień.</i>
10. Rozważ zapotrzebowanie na specjalistyczne umiejętności lub konsultantów, testowanie kontroli wewnętrznej z wykorzystaniem procedur wiarygodności, potrzebę wprowadzenia elementu nieprzewidywalności w niektórych testach badania oraz prace, które mogłyby zostać przeprowadzone przez klienta.	<i>Specjalista IT, który przyjrzy się sprzedaży internetowej oraz ogólnej kontroli IT. Wizyta zaplanowana na grudzień tego okresu sprawozdawczego.</i>
11. Rola w zespole wykonującym zlecenie, harmonogramy i przeglądy dokumentacji.	<i>Uaktualniono ogólny i szczegółowy plan badania.</i>

Sporządził: JF

Data: 8 grudnia 20X2 r.

Przejrzał: LF

Data: 5 stycznia 20X3 r.

Notatka do akt: Kumar i Spółka

8 grudnia 20X2 r. zespół wykonujący badanie (partner i senior) spotkali się, by zaplanować zlecenie badania Kumar i Spółka.

Omówiliśmy następujące zagadnienia:

- Zmniejszyliśmy istotność ogólną do 2 500€ na podstawie spadku rentowności i sprzedaży. Istotność wykonawczą ustalono na 1 800€.
- Rajmund skupił się ostatnio na osobistych sprawach rodzinnych. Praca księgowej może nie być prawidłowo monitorowana. Daje to Renacie sporą kontrolę nad danymi przekazywanymi w sprawozdaniu. Wszelkie niezamierzone i zamierzone błędy Renaty mogą zostać niewykryte. Powinno to być traktowane jako znaczące ryzyko oszustwa w badaniu.
- Mogą występować stronniczość i nadużycia kierownictwa, aby uniknąć zobowiązań podatkowych lub naruszenia kowenantów bankowych. Tradycyjnie oszacowania kierownictwa były konserwatywne. Przypomniano zespołowi wykonującemu badanie o zwracaniu uwagi na wszystko, co wydaje się nietypowe.
- Zwrócimy baczność na transakcje i ustalanie cen produktów dla jednostki powiązanej Delta.

Plan badania:

- Potwierdzono, że harmonogram z poprzedniego okresu sprawozdawczego jest właściwy i znowu poprosimy kierownictwo o pomoc w przygotowaniu pewnych wykazów. Jednakże, skoro Kumar i Spółka miała w ostatnim okresie sprawozdawczym problemy z prawidłowym i terminowym przygotowaniem kwestionariuszy, to w tym okresie prześlemy wcześniej Renacie przykładowe wykazy, aby upewnić się, że są one dla niej zrozumiałe i w jakich terminach powinny być sporządzone.
- Pewne informacje ze szczegółowego planu badania były przeglądane. W oparciu o oszacowane ryzyko rozszerzono procedury w pewnych obszarach, a tam gdzie oszacowane ryzyko było niskie wyeliminowano wiele innych procedur.
- W związku z tym, że nie ma stwierdzeń, dla których same procedury badania wiarygodności nie dostarczyłyby wystarczających i odpowiednich dowodów badania zdecydowaliśmy, że bardziej wydajnym będzie przeprowadzenie procedur wiarygodności, niż przeprowadzenie testów kontroli.

Sporządził: JF

Data: 8 grudnia 20X2 r.

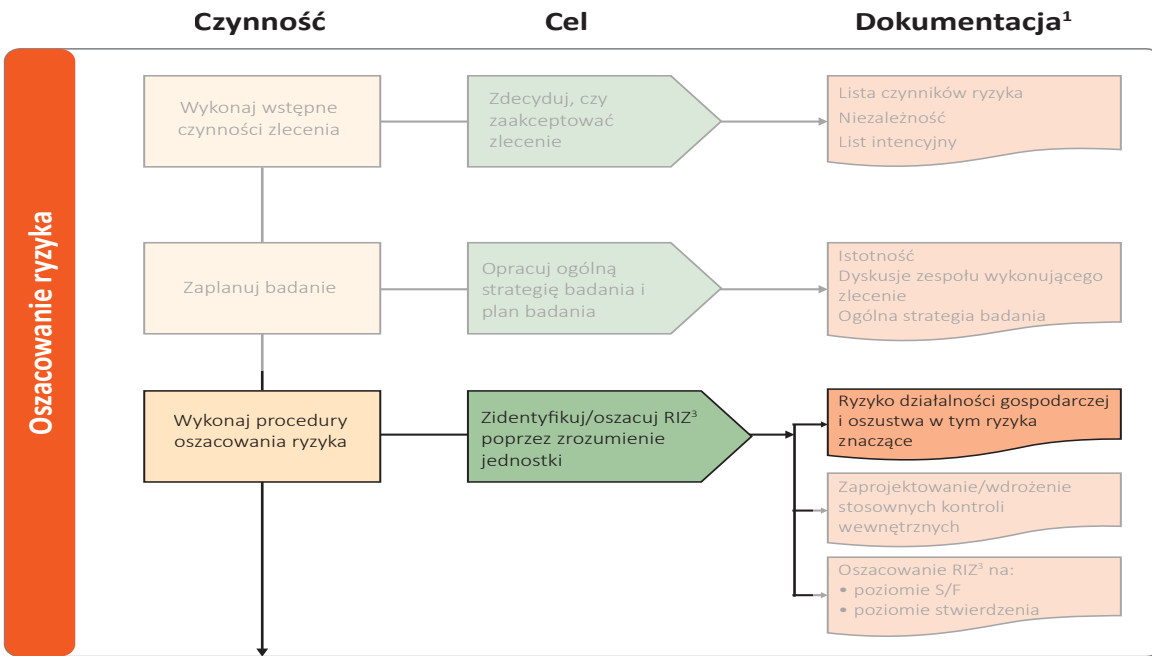
Przeglądu dokonał: LF

Data: 5 stycznia 20X3 r.

8

RYZYO NIEODŁĄCZNE — IDENTYFIKACJA

<i>Zawartość rozdziału</i>	Odpowiednie MSB
Jak zidentyfikować ryzyko istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym?	240, 315 (zmieniony)



Uwagi:
 1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
 2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.
 3. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
240.10	Celami biegłego rewidenta są: (a) identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem, (b) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem poprzez zaprojektowanie i zastosowanie odpowiednich reakcji, oraz (c) właściwa reakcja na oszustwo lub podejrzenie jego popełnienia zidentyfikowane podczas badania.
315.3	Celem biegłego rewidenta jest identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy powstało ono na skutek oszustwa lub błędu, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia, poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
200.13	Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej: (a) Ryzyko istotnego zniekształcenia – ryzyko, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone przed badaniem. Składa się ono z dwóch elementów opisanych w następujący sposób na poziomie stwierdzenia: (i) ryzyko nieodłączne – podatność danego stwierdzenia, dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, na zniekształcenie, które osobno lub w połączeniu z innymi zniekształceniami może być istotne, przed uwzględnieniem jakiegokolwiek kontroli, (ii) ryzyko kontroli – ryzyko wynikające z niemożności zapobiegnięcia, bądź wykrycia i skorygowania w odpowiednim czasie przez kontrolę wewnętrzną jednostki zniekształcenia mogącego wystąpić w stwierdzeniu dotyczącym grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, które osobno lub w połączeniu z innymi zniekształceniami może być istotne.
240.11	Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej: (a) Oszustwo – zamierzone działanie podjęte przez jednego lub kilku członków kierownictwa, osoby sprawujące nadzór, pracowników lub strony trzecie, przy wykorzystaniu kłamstwa, w celu uzyskania nieuzasadnionej lub niezgodnej z prawem korzyści. (b) Czynniki ryzyka oszustwa – zdarzenia lub warunki wskazujące na istnienie zachęt lub nacisków na popełnienie oszustwa, a także dające możliwości jego popełnienia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
240.12	Zgodnie z MSB 200 biegły rewident zachowuje zawodowy sceptycyzm w trakcie całego badania, mając na uwadze możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, niezależnie od jego wcześniejszych doświadczeń wskazujących na rzetelność i uczciwość kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór. (Zob. par. A7–A8)
240.13	O ile jednak, biegły rewident nie ma podstaw, by sądzić, że jest inaczej, może on przyjąć zapisy i dokumenty jako autentyczne. Jeżeli zidentyfikowane w trakcie badania warunki nakazują mu uznać, że dokument może być nieautentyczny lub jego zapisy zostały zmienione, o czym nie poinformowano biegłego rewidenta, przeprowadza on dalsze dochodzenie. (Zob. par. par. A9)
240.15	MSB 315 (zmieniony) wymaga przeprowadzenia dyskusji pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz ustalenia przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, jakie sprawy należy zakomunikować członkom zespołu nieuczestniczącym w dyskusji. W dyskusji kładzie się szczególny nacisk na to, w jaki sposób i w którym miejscu sprawozdanie finansowe jednostki może być podatne na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem, w tym jak oszustwo mogłoby zostać popełnione. Dyskusję przeprowadza się, nie biorąc pod uwagę przekonań członków zespołu wykonującego zlecenie o uczciwości i rzetelności kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór. (Zob. par. A10–A11)
240.17	<p>Biegły rewident kieruje do kierownika jednostki zapytania dotyczące:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) dokonanego przez kierownika jednostki oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem, w tym rodzaju, zakresu i częstotliwości dokonywania takich oszacowań, (zob. par. A12–A13) (b) stosowanego przez kierownika jednostki procesu identyfikowania i reagowania na ryzyka oszustwa w jednostce, w tym na specyficzne ryzyka oszustwa zidentyfikowane przez kierownika jednostki, na które zwrócono jego uwagę, lub grupy transakcji, salda kont albo ujawnienia, których może dotyczyć ryzyko oszustwa, (zob. par. A14) (c) przekazania przez kierownika jednostki, o ile miało ono miejsce, osobom sprawującym nadzór informacji dotyczących procesu identyfikacji i reagowania na ryzyko oszustwa w jednostce, oraz (d) przekazania przez kierownika jednostki, o ile miało ono miejsce, pracownikom informacji na temat jego poglądów dotyczących praktyk gospodarczych oraz etycznego zachowania.
240.18	Biegły rewident kieruje zapytania do kierownika jednostki, i jeśli to konieczne, do innych osób w jednostce, aby ustalić, czy posiadają one wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemanych oszustw dotyczących jednostki. (Zob. par. A15–A17)
240.22	Biegły rewident ocenia, czy nietypowe lub nieoczekiwane powiązania, które zostały zidentyfikowane w trakcie przeprowadzenia procedur analitycznych, w tym odnoszących się do kont przychodów, mogą wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
240.23	Biegły rewident rozważa, czy uzyskane przez niego inne informacje wskazują na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Zob. par. A22)
240.24	Biegły rewident ocenia, czy informacje uzyskane na podstawie innych procedur oszacowania ryzyka oraz przeprowadzonych związanych z nimi czynności wskazują na istnienie jednego lub więcej czynników ryzyka oszustwa. O ile czynniki ryzyka oszustwa niekoniecznie świadczą o istnieniu oszustwa, często towarzyszą okolicznościom, w których doszło do popełnienia oszustwa i dlatego mogą wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Zob. par. A23–A27)
240.44	<p>W dokumentacji badania dotyczącej sposobu zrozumienia jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta oraz oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, którego wymaga MSB 315 (zmieniony), biegły rewident zamieszcza:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) znaczące decyzje podjęte w trakcie dyskusji przeprowadzonej w gronie zespołu wykonującego zlecenie, dotyczące podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem, oraz (b) zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.11	<p>Biegły rewident uzyskuje zrozumienie:</p> <p>(a) stosownych czynników branżowych, regulacyjnych i innych czynników zewnętrznych, w tym mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, (zob. par. A25–A30)</p> <p>(b) charakterystyki jednostki, w tym:</p> <p>(i) jej działalności,</p> <p>(ii) jej struktury właścicielskiej i nadzoru,</p> <p>(iii) rodzajów inwestycji, które jednostka dokonuje i planuje dokonać, w tym inwestycji w jednostkach specjalnego przeznaczenia, oraz</p> <p>(iv) struktury jednostki i sposobu jej finansowania, aby umożliwić biegłemu rewidentowi zrozumienie grup transakcji, sald kont i ujawnień, oczekiwanych w sprawozdaniu finansowym, (zob. par. A31–A35)</p> <p>(c) dokonanego przez jednostkę doboru i sposobu zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, w tym przyczyn ich zmian. Biegły rewident ocenia, czy zasady (polityki) rachunkowości jednostki są odpowiednie dla prowadzonej przez nią działalności oraz spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i zasadami (politykami) rachunkowości stosowanymi w odpowiedniej branży, (zob. par. A36)</p> <p>(d) celów i strategii jednostki oraz tych związanych z nimi ryzyk działalności gospodarczych, które mogą skutkować ryzykami istotnego zniekształcenia, (zob. par. A37–A43)</p> <p>(e) sposobu pomiaru i przeglądu finansowych wyników działalności jednostki. (Zob. par. A44–A49)</p>

8.1 Przegląd

Identyfikacja ryzyka stanowi podstawę badania. Opiera się na procedurach biegłego rewidenta mających na celu zrozumienie jednostki i jej otoczenia i stanowi integralną część. Bez dogłębnego zrozumienia jednostki, biegły rewident może przeoczyć pewne czynniki ryzyka. Na przykład, jeżeli sprzedaż klienta wzrastała, istotne jest, by biegły rewident wiedział, że w całej branży sprzedaż uległa gwałtownym spadkom.

Celem etapu oszacowania ryzyka w badaniu jest zidentyfikowanie źródeł ryzyka oraz oszacowanie, czy w ich wyniku mogły zaistnieć istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym. Zapewnia to biegłemu rewidentowi informacje potrzebne do skierowania prac w badaniu na obszary, w których ryzyko istotnego zniekształcenia jest najwyższe i poświęcenia mniejszej uwagi obszarom obciążonym mniejszym ryzykiem.

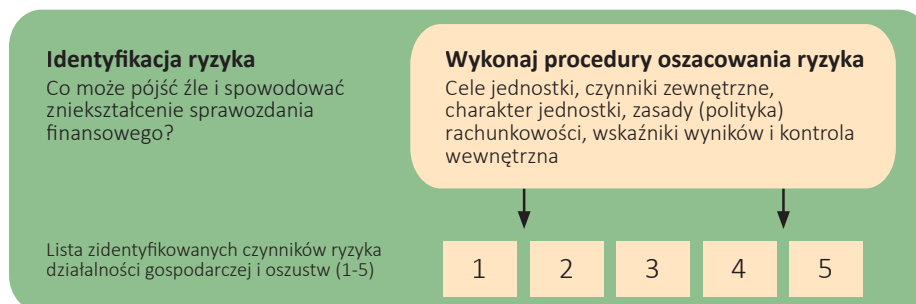
Proces oszacowania ryzyka składa się z dwóch odrębnych części:

- Identyfikacja ryzyka (zadanie pytania „Co może pójść źle?”), oraz
- oszacowanie ryzyka (ustalenie znaczenia każdego z ryzyk).

Oszacowanie ryzyka zostało omówione w tomie 2, w rozdziale 9.

Identyfikację ryzyka omówiono poniżej.

Ilustracja 8.1-1



UWAGA**Po pierwsze, zidentyfikuj ryzyka**

Nie można oszacować ryzyka, które nie zostało zidentyfikowane. Nie można zakładać, że w małej jednostce nie występują znaczące ryzyka, lub że ryzyko istotnego zniekształcenia będzie takie samo jak w poprzednim okresie sprawozdawczym. Mogą pojawić się nowe ryzyka, a rodzaj/znaczenie poprzednio zidentyfikowanych ryzyk mogły się zmienić.

Po pierwszym zleceniu skoncentruj się na tym, co uległo zmianie w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego

Po pierwszym zleceniu skoncentruj się na tym, co uległo zmianie w obrębie sześciu źródeł ryzyka (patrz Ilustracja 8.7-1) zamiast zaczynać wszystko od nowa. Oszczędzi to czas i pozwoli skupić uwagę na charakterze i skutkach nowego ryzyka, które mogło się obecnie pojawić oraz na aktualizacji ryzyka zidentyfikowanego wcześniej.

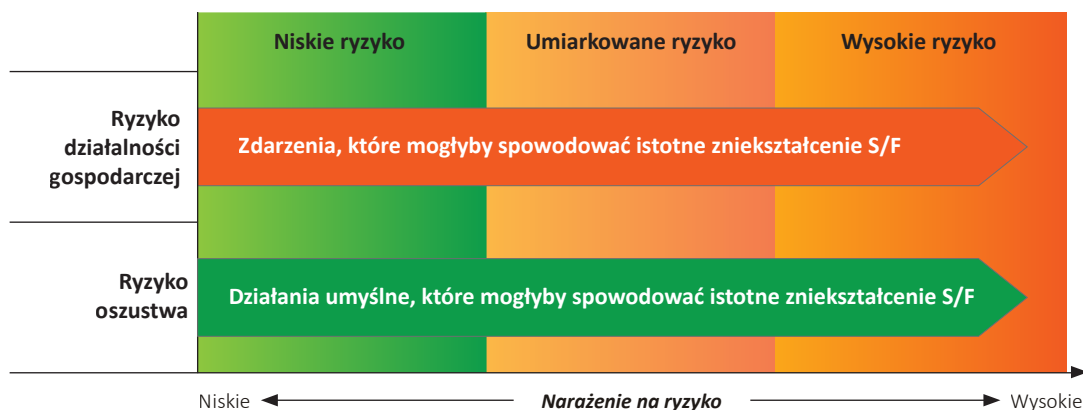
8.2 Rodzaje ryzyka

Istnieją dwie najważniejsze klasyfikacje ryzyka:

- ryzyko działalności gospodarczej, oraz
- ryzyko oszustwa.

Różnica między ryzykiem działalności gospodarczej a ryzykiem oszustwa polega na tym, że ryzyko oszustwa wynika z celowych działań określonej osoby. Przedstawiono to poniżej na ilustracji.

Ilustracja 8.2-1



S/F = Sprawozdanie finansowe

Uwaga: W wielu przypadkach, dane ryzyko może stanowić zarówno ryzyko działalności gospodarczej, jak i ryzyko oszustwa. Na przykład, wprowadzenie nowego systemu rachunkowości jest źródłem niepewności (błędy mogą się pojawiać w trakcie nauki nowego systemu przez personel) i jest klasyfikowane jako ryzyko działalności gospodarczej. Można jednak sklasyfikować je także jako ryzyko oszustwa, ponieważ ktoś może wykorzystać sytuację niepewności w celu zawłaszczenia aktywów lub dokonania manipulacji w sprawozdaniu finansowym.

Ryzyko działalności gospodarczej

Termin „ryzyko działalności gospodarczej” obejmuje szerszy zakres niż ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego. Ryzyko działalności gospodarczej wynika ze znaczących warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które mogą ujemnie wpływać na zdolność jednostki do osiągnięcia jej celów oraz realizowania strategii. Może to także obejmować ustalanie niewłaściwych lub nierealistycznych celów i strategii.

Ryzyko działalności gospodarczej obejmuje także zdarzenia wynikające ze zmian, złożoności lub niedostrzegania potrzeby zmian. Zmiany mogą wynikać na przykład z:

- opracowania nowych produktów, które mogą nie odnieść sukcesu,
- wejścia na niewłaściwy rynek nawet, jeżeli nowe produkty są właściwie opracowane, lub
- wad produktów, które mogą powodować powstanie zobowiązań i zaszkodzić reputacji jednostki.

Ryzyko oszustwa odnosi się do zdarzeń lub warunków wskazujących na istnienie zachęt lub nacisków na popełnienie oszustwa lub stwarzających możliwość jego popełnienia.

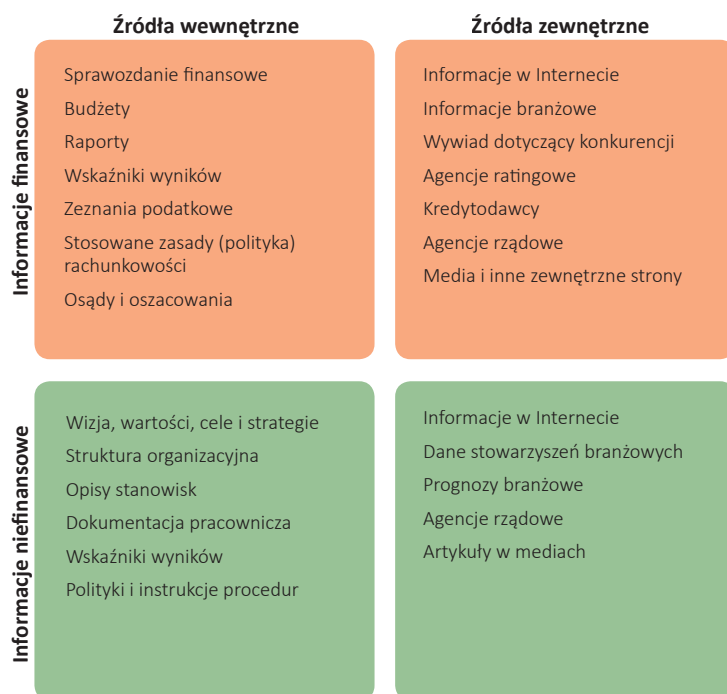
Zrozumienie przez biegłego rewidenta czynników ryzyka działalności gospodarczej oraz ryzyka oszustwa zwiększa prawdopodobieństwo zidentyfikowania ryzyka istotnego zniekształcenia. Nie jest jednak obowiązkiem biegłego rewidenta zidentyfikowanie lub oszacowanie wszystkich możliwych ryzyk działalności gospodarczej.

8.3 Źródła informacji o jednostce

Pierwszym krokiem w procesie oszacowania ryzyka jest zgromadzenie (lub zaktualizowanie) możliwie największej ilości istotnych informacji o jednostce. Informacje te stanowią ważny punkt odniesienia dla identyfikacji i oszacowania możliwych czynników ryzyka.

Informacje o jednostce i jej otoczeniu mogą zostać pozyskane zarówno ze źródeł wewnętrznych, jak i zewnętrznych. W większości przypadków, biegły rewident zaczyna od wewnętrznych źródeł informacji. Powinien jednak sprawdzić ich spójność z informacjami uzyskanymi ze źródeł zewnętrznych, jak np. dane od organizacji gospodarczych, czy też dane o ogólnych warunkach gospodarczych, które można często uzyskać w Internecie. Poniższa ilustracja przedstawia niektóre możliwe źródła informacji.

Ilustracja 8.3-1



UWAGA

Ważnym źródłem informacji, które często bywa pomijane, są dokumenty robocze biegłego rewidenta ze zleceń z poprzednich okresów sprawozdawczych. Często zawierają one wartościowe informacje o zagadnieniach takich jak:

- rozważania lub sprawy, na które należy zwrócić uwagę, planując badanie tego okresu sprawozdawczego,
- ocena i źródło możliwych korekt prezentacyjnych i nieskorygowanych błędów,
- obszary, w których występują powtarzające się rozbieżności, takie jak założenia stosowane do szacunków księgowych,
- obszary, które wydają się podatne na występowanie błędów, oraz
- kwestie podnoszone w informacjach przekazywanych kierownikowi jednostki i osobom sprawującym nadzór przez biegłego rewidenta.

Informacje uzyskane z procedur oszacowania ryzyka przeprowadzonych przed akceptacją lub kontynuacją zlecenia, mogą zostać wykorzystane jako część zrozumienia jednostki przez zespół realizujący badanie.

8.4. Procedury oszacowania ryzyka

Na podstawie uzyskanych informacji o jednostce, biegły rewident może teraz zaprojektować procedury oszacowania ryzyka omówione w tomie 1, w rozdziale 8. Procedury oszacowania ryzyka są zaprojektowane w celu zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym także jej kontroli wewnętrznej.

Zakres zrozumienia wymagany przez biegłego rewidenta w celu zidentyfikowania ryzyka zawiera się w sześciu kluczowych obszarach opisanych poniżej.

Ilustracja 8.4-1

A. Czynniki zewnętrzne	Charakter branży Otoczenie regulacyjne Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej
B. Charakter jednostki	Działalność i kluczowi pracownicy Własność i nadzór Inwestycje, struktura i finansowanie
C. Zasady (polityka) rachunkowości	Wybór i stosowanie Przyczyny zmian Stosowność dla jednostki
D. Cele jednostki i jej strategię	Plany biznesowe i strategię Skutki finansowe i podjęte ryzyko
E. Pomiar/przegląd wyników finansowych	Co podlega pomiarowi? Kto dokonuje przeglądu wyników finansowych?
F. Kontrola wewnętrzna istotna dla badania	Procesy i odpowiednie kontrole minimalizujące ryzyko na poziomie jednostki i na poziomie transakcji

Zakres informacji (stopień zrozumienia) potrzebny biegłemu rewidentowi jest kwestią zawodowego osądu. Jest on mniejszy niż ten, którym dysponuje kierownictwo zarządzające jednostką. Ostatnią część („F” na ilustracji powyżej), która odnosi się do kontroli wewnętrznych istotnych dla badania, omówiono w tomie 1, w rozdziale 5 oraz w tomie 2, w rozdziałach 4, 11 i 12.

Zrozumienie charakteru jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej, pozwala uzyskać liczne korzyści, o których mowa poniżej.

Zapewnia układ odniesienia dla:	
Korzyści wynikające ze zrozumienia jednostki	<p>Identyfikacja ryzyka i opracowanie reakcji</p> <ul style="list-style-type: none"> wydania osądów dotyczących oszacowań ryzyka, opracowania odpowiednich reakcji na zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego, określenia istotności (zobacz tom 2, rozdział 6), opracowania oczekiwań potrzebnych dla przeprowadzenia procedur analitycznych, zaprojektowania/przeprowadzenia dalszych procedur badania w celu obniżenia ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, oceny wystarczalności/adekwatności uzyskanych dowodów badania (np. adekwatności przyjętych założeń oraz ustnych i pisemnych oświadczeń kierownika jednostki). <p>Przegląd sprawozdania finansowego</p> <ul style="list-style-type: none"> oceny doboru zasad (polityki) rachunkowości dokonanego przez kierownika jednostki i ich stosowania, rozważenia adekwatności i rzetelności prezentacji (w stosownych przypadkach) ujawnień w sprawozdaniu finansowym, zidentyfikowania obszarów badania wymagających szczególnego rozważenia (np. transakcji ze stronami powiązаныmi, nietypowych lub złożonych ustaleń umownych, założenia kontynuacji działalności lub nietypowych transakcji).

UWAGA

Uzyskanie zrozumienia jednostki nie jest jednorazowym zadaniem, które można zakończyć na wczesnym etapie badania i odłożyć na bok. Ważne jest, by proces pozyskiwania informacji o jednostce trwał przez całe badanie oraz by biegły rewident zachował czujność w odniesieniu do czynników ryzyka niezidentyfikowanych wcześniej lub obszarów, w których pierwotne oszacowania ryzyka wymagają aktualizacji.

8.5 Źródła ryzyka

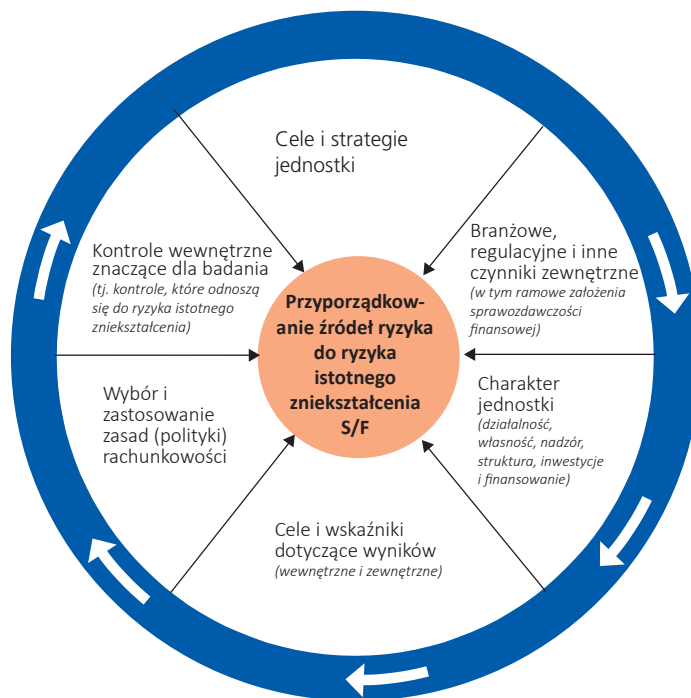
Błędy i oszustwa w sprawozdaniu finansowym wynikają z czynników ryzyka, które pochodzą z jednego lub więcej spośród sześciu obszarów zrozumienia jednostki (patrz ilustracja 8.5-1).

Przykładem mógłby być nowy i skomplikowany podatek nakładany na jednostkę. Byłby to zewnętrzny czynnik ryzyka. Ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego może wynikać z niewłaściwej interpretacji nowych przepisów, co może spowodować nieprawidłowe obliczenie zobowiązania z tytułu podatku i należnej kwoty. Należy zauważyć, że źródłem (lub przyczyną) ryzyka jest fakt, że jednostka podlega nowemu podatkowi, a nie błąd w obliczeniu, który jest efektem działania czynnika ryzyka. W konsekwencji wprowadzenia nowego podatku wzrasta ryzyko błędu obliczeniowego.

Ilustracja poniżej prezentuje sześć wymaganych obszarów zrozumienia stanowiących potencjalne źródła ryzyka.

Należy zauważyć, że źródła ryzyka nie odnoszą się zazwyczaj do konkretnego obszaru sprawozdania finansowego. Na przykład, pogorszenie sytuacji gospodarczej może skutkować wystąpieniem zniekształceń w wielu obszarach sprawozdania finansowego, takich jak zapasy, należności, sprzedaż itd. Należy zatem w pierwszej kolejności zidentyfikować źródło ryzyka, a następnie określić, gdzie w sprawozdaniu finansowym mogą wystąpić wynikające z niego zniekształcenia.

Zrozumienie jednostki w celu zidentyfikowania źródeł ryzyka



RIZ* – Ryzyko istotnego zniekształcenia

Przykłady źródeł ryzyka (ale nie ich skutków dla poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego) są przedstawione poniżej.

Ilustracja 8.5-2

Źródła ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa	
Cele i strategię jednostki	<ul style="list-style-type: none"> Niewłaściwe, nierealistyczne lub zbyt agresywne cele i strategię. Nowe produkty lub usługi, albo wkraczanie w nowe obszary działalności. Wkraczanie w obszary działalności/transakcji, w których jednostka ma małe doświadczenie. Brak spójności pomiędzy IT a strategią działalności gospodarczej. Reakcja na gwałtowny wzrost lub spadek sprzedaży, który może powodować obciążenie systemów kontroli wewnętrznej i umiejętności pracowników. Stosowanie skomplikowanych produktów finansowych. Restrukturyzacja przedsiębiorstwa. Znaczące transakcje ze stronami powiązanymi.
Czynniki zewnętrzne	<ul style="list-style-type: none"> Stan gospodarki i zmiany w regulacjach rządowych. Spadający popyt na produkty lub usługi świadczone przez jednostkę. Wysoki stopień skomplikowania przepisów. Zmiany w branży. Niezdolność pozyskania potrzebnych zasobów (materiałów lub personelu o odpowiednich umiejętnościach). Celowy sabotaż produktów lub usług jednostki. Ograniczony dostęp do kapitału i kredytu.

Źródła ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa

Charakter jednostki	<ul style="list-style-type: none"> • Słaba kultura korporacyjna i nadzór. • Niekompetentni pracownicy na kluczowych stanowiskach. • Zmiany na kluczowych stanowiskach, w tym odejście kluczowej kadry kierowniczej. • Złożoność działalności, struktury organizacyjnej i produktów. • Wady produktów lub usług, które mogą powodować zobowiązania i ryzyko utraty reputacji. • Nierozpoznanie potrzeby wprowadzania zmian (na przykład w wymaganych umiejętnościach lub zastosowanej technologii). • Słabości kontroli wewnętrznej, szczególnie takie, na które nie reaguje kierownik jednostki. • Słabe relacje z inwestorami zewnętrznymi, na przykład z bankami. • Zagrożenia kontynuacji działalności i płynności, w tym utrata znaczących odbiorców. • Instalacja nowych systemów związanych ze sprawozdawczością finansową.
Wskaźniki wyników	<ul style="list-style-type: none"> • Wskaźniki wyników nie są stosowane przez kierownictwo do oceny wyników jednostki i stopnia osiągnięcia celów. • Manipulacja danymi finansowymi, aby osiągnąć cele w zakresie wyników. • Wskaźniki nie są wykorzystywane do poprawy działania jednostki lub podejmowania działań naprawczych.
Zasady (polityka) rachunkowości	<ul style="list-style-type: none"> • Niekonsekwentne stosowanie zasad (polityki) rachunkowości. • Niewłaściwe stosowanie zasad (polityki) rachunkowości.
Kontrola wewnętrzna	<ul style="list-style-type: none"> • Niewystarczający nadzór ze strony kierownictwa nad codzienną działalnością. • Słaba kontrola rozległa nad działaniami w zakresie np. zasobów ludzkich, oszustw oraz przygotowania informacji księgowych, np. oszacowań i raportów finansowych, lub brak takiej kontroli. • Słaba kontrola nad transakcjami, takimi jak przychody, zakupy, koszty oraz płace lub brak takiej kontroli. • Słabe zabezpieczenie aktywów.

8.6 Ryzyko oszustwa

Pojęcie „oszustwo” oznacza zamierzone działanie jednej lub więcej osób spośród kierownictwa, osób sprawujących nadzór, pracowników lub stron trzecich, wykorzystujących kłamstwa w celu uzyskania nieuzasadnionej lub niezgodnej z prawem korzyści.

Oszustwo, w które jest zamieszany jeden bądź kilku członków kierownictwa lub osób sprawujących nadzór określane jest mianem „oszustwa kierownictwa”. Oszustwa, w które są zamieszani jedynie pracownicy jednostki określane są mianem „oszustw pracowniczych”. W obu przypadkach może występować zмова w ramach jednostki lub z udziałem stron trzecich spoza jednostki.

Poniższa tabela przedstawia rodzaje i cechy oszustw.

	Manipulacja sprawozdaniem finansowym (ujawnienie wyższego/nizszego od rzeczywistego poziomu dochodów)		Sprzeniewierzenie aktywów (wykorzystanie aktywów jednostki do celów osobistych)	
Kto?	Właściciele i kierownictwo	Pracownicy	Właściciele i kierownictwo	Pracownicy
Dlaczego?	Korzyści osobiste (oszczędności podatkowe, sprzedaż przedsiębiorstwa po zawyżonej cenie lub wypłacenie premii) Usprawiedliwienie końcowe (utrzymanie się na rynku, ochrona stanowisk pracy, utrzymanie finansowania, służenie społeczności)	Korzyści osobiste (uzyskanie premii zależnej od wyników, ukrycie strat lub ukrycie kradzieży aktywów)	Korzyści osobiste lub chęć pomocy komuś w potrzebie	Korzyści osobiste lub chęć pomocy komuś w potrzebie
Jak?	Ominięcie kontroli wewnętrznej, nieprawdziwe/nieprawidłowe transakcje, zмова, manipulacja w zasadach (polityce) rachunkowości, wykorzystanie słabości kontroli wewnętrznej	Nieprawdziwe lub niepoprawnie rejestrowane transakcje, zмова, manipulacja w zasadach (polityce) rachunkowości, wykorzystanie słabości kontroli wewnętrznych	Ominięcie kontroli wewnętrznych, kradzież zapasów/aktywów, zмова, wykorzystanie słabości kontroli wewnętrznych	Kradzież zapasów lub aktywów, zмова, wykorzystanie słabości kontroli wewnętrznych
Jak wysokie kwoty?	Zwykle wysokie z powodu pozycji kierownictwa w jednostce i znajomości kontroli wewnętrznych	Często niższe jednostkowo, ale mogą się znacznie kumulować z czasem, jeżeli nie zostaną wykryte	Często wynikające z konkretnej potrzeby. Nawet jeżeli zaczyna się od niewielkich kwot, istnieje prawdopodobieństwo, że kwoty wzrosną, jeżeli oszustwo nie zostanie szybko wykryte	Często wynikające z konkretnej potrzeby. Początkowo kwoty mogą być niskie, ale istnieje prawdopodobieństwo, że wzrosną, jeżeli oszustwo nie zostanie szybko wykryte

UWAGA

W przypadku każdego zidentyfikowanego czynnika ryzyka należy rozważyć, czy jest to ryzyko działalności gospodarczej, czy ryzyko oszustwa, czy też oba. Wiele źródeł ryzyka może skutkować zarówno ryzykiem działalności gospodarczej, jak i ryzykiem oszustwa. Na przykład, zmiana pracowników zajmujących się księgowością może wpłynąć na pojawienie się błędów (ryzyko działalności gospodarczej), ale może także dać komuś okazję do popełnienia oszustwa.

8.7 Rodzaje i cechy oszustw

Chociaż oszustwo może występować na każdym poziomie w organizacji, zwykle jest ono poważniejsze (i dotyczy wyższych kwot pieniędzy), jeżeli jest w nie zamieszane wyższe kierownictwo.

Niektóre z głównych warunków kreujących środowisko do popełnienia oszustw obejmuje:

- nieskuteczny nadzór korporacyjny,
- brak przywództwa ze strony kierownictwa i słabe „sygnały z góry”,
- wysokie zachęty materialne związane z wynikami finansowymi,
- podatki lub inne koszty uważane za bardzo wysokie lub uciążliwe,
- złożone zasady jednostki, regulacje i polityki,
- nierealistyczne oczekiwania ze strony banków, inwestorów lub innych interesariuszy,
- spadek lub niespodziewane zmiany w strukturze rentowności,
- nierealistyczne cele budżetowe stawiane pracownikom, oraz
- nieodpowiednia kontrola wewnętrzna, zwłaszcza podczas zmian struktury organizacyjnej.

Z powyższego wynika, że najskuteczniejszą kontrolą wewnętrzną zabezpieczającą przed oszustwami jest duże zaangażowanie się osób sprawujących nadzór oraz wyższego kierownictwa we właściwe postępowanie. Jest ono okazywane poprzez wyrażanie wartości jednostki i przywiązywanie do etyki w codziennym działaniu. Zasada ta sprawdza się w organizacjach o dowolnej wielkości.

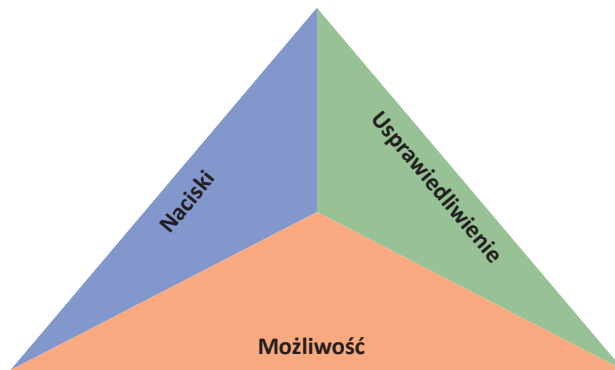
8.8 Trójkąt oszustw

Przeprowadzając procedury szacowania ryzyka, członkowie zespołu wykonującego badanie powinni wziąć pod uwagę trzy warunki, które często dostarczają wskazówek o występowaniu oszustw. Biegli sędziwi (księgowi śledczy) często nazywają je „trójkątem oszustw” (patrz ilustracja poniżej), ponieważ obecność wszystkich trzech okoliczności oznacza wysokie prawdopodobieństwo występowania oszustw.

Warunki te są następujące:

- **Naciski**
Często wywoływane są przez pilne potrzeby niepodzielane przez innych (takie jak znaczące zadłużenie osobiste lub konieczność spełnienia oczekiwań analityka, czy banku, dotyczących zysku).
- **Możliwość**
Słaba kultura korporacyjna i brak odpowiednich procedur kontroli wewnętrznej mogą często prowadzić do przekonania, że oszustwo może pozostać niewykryte.
- **Usprawiedliwienie**
Usprawiedliwienie to przekonanie, że oszustwo nie zostało w rzeczywistości popełnione. Osoba popełniająca oszustwo usprawiedliwia się, stwierdzając na przykład: „to nic wielkiego” lub „biorę tylko to, na co zasługuję”.

Ilustracja 8.8-1



Na przykład właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą działający w branży budowlanej może być poproszony o znaczącą rozbudowę domu kolegi pod warunkiem, że będzie to transakcja płatna wyłącznie gotówką, bez żadnych dokumentów. Weź pod uwagę trzy warunki:

- „**Naciski**” na właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą mogłyby polegać na możliwości obniżenia podatków, które w przeciwnym razie musiałby on zapłacić.
- „**Możliwość**” dla właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą oznacza to omięcie kontroli wewnętrznej uznawania przychodu i niezarejestrowanie przychodu ze sprzedaży.
- „**Usprawiedliwienie**” to przekonanie, że płaci on i tak za wysokie podatki.

Uwaga: Jeżeli którykolwiek z tych trzech warunków nie został spełniony, sprzedaż za gotówkę prawdopodobnie nie będzie miała miejsca.

Rozważ trzy źródła ryzyka oszustwa przedstawione poniżej.

Ilustracja 8.8-2

Źródła ryzyka oszustwa	
Motywacja i naciski	<ul style="list-style-type: none"> • Stabilność finansowa lub rentowność są zagrożone przez warunki ekonomiczne, branżowe lub operacyjne jednostki. • Nadmierne naciski wywierane na kierownictwo, aby sprostało wymogom lub oczekiwaniom stron trzecich lub osób sprawujących nadzór (takimi jak cele dotyczące dochodów lub zgodności z uciążliwymi przepisami dotyczącymi środowiska itd.). • Osobiste zobowiązania finansowe mogą prowadzić do wywierania nacisków na kierownictwo lub na pracowników mających dostęp do gotówki lub innego majątku narażonego na zawłaszczenie. • Negatywne związki pomiędzy jednostką a pracownikami posiadającymi dostęp do gotówki lub innych aktywów. Na przykład: <ul style="list-style-type: none"> – znane lub przewidywane w przyszłości zwolnienia pracowników, – znane lub przewidywane zmiany w programach wynagrodzeń lub świadczeń na rzecz pracowników, oraz – niezgodne z oczekiwaniami promocje, wynagrodzenia lub inne świadczenia. • Osobista sytuacja finansowa kierownictwa lub osób sprawujących nadzór jest zagrożona wynikami finansowymi jednostki (na przykład poprzez udziały finansowe, wynagrodzenia, gwarancje itd.).

Postawy i usprawiedliwienia**Usprawiedliwienia**

- W interesie kierownictwa leży stosowanie nielegalnych środków w celu:
 - zmniejszenia wykazywanych zysków ze względów podatkowych, oraz
 - zawyżenia zgłaszanych dochodów w celu uniknięcia złamania konwenantów bankowych, zwiększenia ceny sprzedaży jednostki lub osiągnięcia celów wyznaczonych przez stronę trzecią.
- Zachowanie pracowników wskazujące na niezadowolenie z jednostki.
- Niskie morale panujące wśród kierownictwa wyższego szczebla.
- Tolerowanie przez kierownictwo przypadków kradzieży popełnianych przez pracowników. Na przykład, gdy nie podejmuje się działań dyscyplinarnych, jeżeli pracownik zostanie przyłapany na kradzieży.
- Brak skutecznego przekazywania i wspierania wartości jednostki lub standardów etycznych przez kierownictwo.
- Kierownictwo lekceważy potrzeby nadzoru lub zmniejszenia ryzyk związanych z zawłaszczeniem aktywów.

Postawy

- W historii jednostki znane są naruszenia prawa lub przepisów ze strony kierownictwa lub zarzuty o oszustwo.
- Obserwuje się zmiany sposobu zachowania lub stylu życia kierownictwa, co może wskazywać na zawłaszczenie aktywów.
- Wyższe kierownictwo nie daje przykładu zachowań etycznych (na przykład zawyżając koszty lub dopuszczając się drobnych kradzieży).
- Kierownictwo obchodzi istniejące kontrole.
- Kierownictwo nie podejmuje odpowiednich kroków zaradczych w związku ze znanymi słabościami kontroli wewnętrznej.
- Właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą nie odróżnia transakcji prywatnych od firmowych.
- Zachodzą spory między udziałowcami w jednostce o ograniczonej strukturze własności.
- Kierownictwo podejmuje powtarzające się starania zmierzające do tego, aby nieodpowiednie lub mniej ważne księgowania usprawiedliwić w oparciu o kryterium istotności.
- Stosunki między kierownictwem a obecnym lub poprzednim biegłym rewidentem są napięte.

Źródła ryzyka oszustwa

Możliwości

Aktywa podatne na zawłaszczenie

- Znaczne zapasy gotówki lub płatności gotówkowe.
- Zapasy występujące w małej ilości, ale mające wysoką wartość lub takie, na które jest duże zapotrzebowanie.
- Łatwo wymienne aktywa, takie jak obligacje na okaziciela, diamenty lub podzespoły komputerowe.
- Rzeczowe aktywa trwałe i wyposażenie są niewielkich rozmiarów, łatwe w obrocie lub nie można szybko zidentyfikować, kto jest ich właścicielem.

Nieodpowiednia kontrola wewnętrzna

- Nieodpowiedni nadzór ze strony osób sprawujących nadzór nad zarządzaniem procesami identyfikowania i reagowania na ryzyko oszustw.
- Nieodpowiedni podział obowiązków lub kontroli.
- Nieodpowiedni nadzór nad wydatkami kierownictwa.
- Nieodpowiedni nadzór ze strony kierownictwa nad pracownikami odpowiedzialnymi za majątek.
- Nieodpowiednia weryfikacja kandydatów ubiegających się o pracę z dostępem do majątku.
- Nieodpowiednia prowadzenie ewidencji aktywów.
- Nieodpowiednia autoryzacja i zatwierdzanie transakcji.
- Nieodpowiednie fizyczne zabezpieczenia środków pieniężnych, papierów wartościowych, zapasów lub rzeczowych aktywów trwałych i wyposażenia.
- Brak pełnego i terminowego uzgadniania aktywów.
- Brak odpowiedniej i sporządzanej terminowo dokumentacji transakcji (np. not uznaniowych za zwrócone towary).
- Niewykorzystywanie obowiązkowych urlopów przez osoby sprawujące kluczowe funkcje kontrolne.
- Niewłaściwy poziom zrozumienia zagadnień dotyczących technologii informacyjnej przez kierownictwo, co umożliwia pracownikom zajmującym się tą technologią uczestnictwo w zawłaszczeniu.
- Niewłaściwe kontrole dostępu do zautomatyzowanych danych, w tym kontroli i przeglądów rejestrów zdarzeń w systemie komputerowym.
- Niewłaściwe kontrole udziału kierownika jednostki w przygotowywaniu ujawnień.

Określone obszary wrażliwości

- Szacunki kierownika jednostki, ujmowanie przychodów, wykorzystanie zapisów dziennika, transakcje
- ze stronami powiązanymi itd.

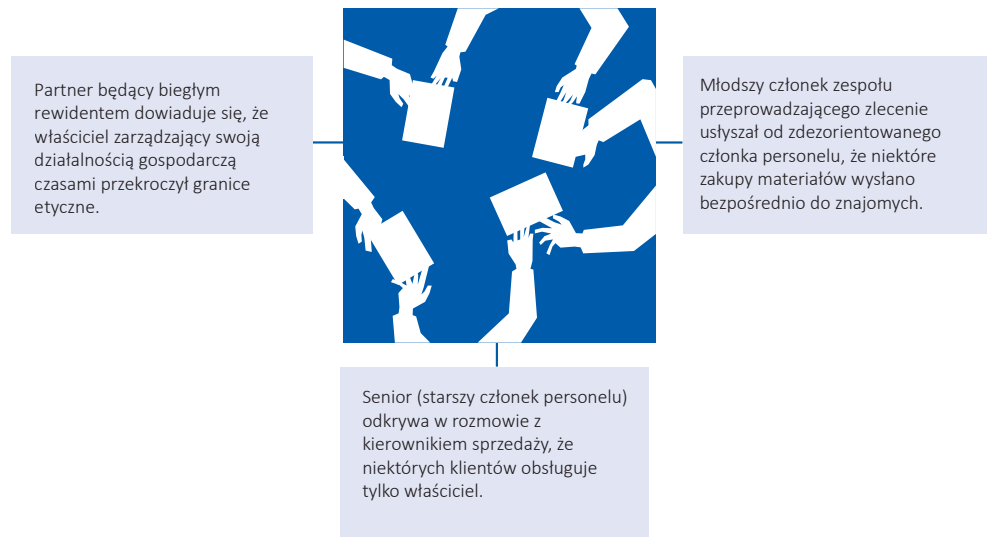
UWAGA

Oszustwa zawsze są zamierzone. Obejmują ukrywanie informacji przed biegłym rewidentem i celowe wprowadzanie w błąd. Wobec tego, wykrycie ich jest możliwe dzięki poszukiwaniu schematów, dziwnych elementów i wyjątków, które mogą obejmować nawet bardzo niewielkie kwoty pieniędzy.

Jest mało prawdopodobne, aby oszustwo zostało wykryte tylko dzięki procedurom wiarygodności. Na przykład, biegły rewident prawdopodobnie nie wykryje brakującej transakcji ani nie ustali, że transakcja jest niepoprawna, jeżeli nie występuje pewne dodatkowe „zrozumienie jednostki”, które może posłużyć jako układ odniesienia.

Biegli rewidenci, zależnie od ich ról i pozycji w zespole wykonującym zlecenie, mogą zidentyfikować czynnik ryzyka oszustwa związany z jednym lub więcej spośród elementów trójkąta. Jest jednak mniej prawdopodobne, że jeden biegły rewident zidentyfikuje wszystkie trzy uwarunkowania (możliwość, naciski, usprawiedliwienie) występujące razem. Z tego powodu ważne jest, aby zespół wykonujący zlecenie przez cały czas trwania zlecenia stale prowadził dyskusje na temat swoich ustaleń.

Poniższa ilustracja przedstawia korzyści wynikające z dyskusji zespołu wykonującego zlecenie.



W przypadku braku komunikacji każdemu z członków powyższego zespołu wykonującego zlecenie trudno byłoby dostrzec pełen obraz. Bieżąca dyskusja zespołu wykonującego zlecenie pozwala im jednak na połączenie różnych informacji, dzięki czemu możliwe jest dostrzeżenie pełnego obrazu.

8.9 Zawodowy sceptycyzm

Biegły rewident jest zobowiązany do zachowania zawodowego sceptycyzmu przez cały czas trwania zlecenia. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu związane jest z zagadnieniami przedstawionymi na ilustracji poniżej.

Ilustracja 8.9-1

Sceptycyzm wymaga:	
Uznania, że kierownictwo zawsze może dopuścić się oszustwa	Kierownictwo ma zawsze możliwość obejścia dobrej kontroli wewnętrznej. Zespół wykonujący zlecenie nie powinien kierować się przeświadczeniem o uczciwości i rzetelności kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór, niezależnie od dotychczasowych doświadczeń biegłego rewidenta w tej mierze.
Dociekliwości	Dokonywanie krytycznych ocen zasadności uzyskanych dowodów badania.
Zachowania czujności	Czy dowody badania są sprzeczne lub podważają wiarygodność: <ul style="list-style-type: none"> dokumentów i odpowiedzi na zapytania, innych informacji uzyskanych od kierownictwa i osób sprawujących nadzór?
Ostrożności	Unikaj: <ul style="list-style-type: none"> przeoczenia nietypowych okoliczności, nadmiernego uogólniania przy wyciąganiu wniosków z obserwacji podczas badania, stosowania wadliwych założeń do określenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania i oceny ich wyników, zadowalania się mniej przekonującymi dowodami badania, opierając się na przekonaniu, że kierownictwo oraz osoby zarządzające i sprawujące nadzór są uczciwe i rzetelne, przyjmowania oświadczeń kierownika jednostki, zamiast uzyskania dostatecznych, odpowiednich dowodów badania.

UWAGA

Stosowanie zawodowego sceptycyzmu przy badaniu klienta, którego się zna i do którego ma się zaufanie, może być trudne. Istnieje naturalna ludzka skłonność do ufania ludziom i zakładanie, że nie istnieją informacje prowadzące do przeciwnych wniosków. Wobec tego, partnerom i pracownikom należy regularnie przypominać o konieczności stosowania zawodowego sceptycyzmu. Praktyczne sugestie dotyczące stosowania tego założenia przedstawione są poniżej.

- Stwórz fikcyjną postać (o fikcyjnym imieniu) kogoś, kto ma niewłaściwy stosunek do kontroli i niską etykę zawodową. Podczas dyskusji dotyczących możliwych scenariuszy oszustw i podatności sprawozdania finansowego wyobraź sobie, że ta osoba (nie twój klient) jest właśnie klientem lub członkiem wyższego kierownictwa.
- Można też zaprosić osobę (najlepiej z doświadczeniem biegłego sądowego), która nie zna jednostki, do uczestnictwa w dyskusjach dotyczących planowania i oszustw.

8.10 Jak zidentyfikować czynniki ryzyka nieodłącznego?

Najskuteczniejszym sposobem, aby nie przeoczyć istotnego czynnika ryzyka jest uczynienie identyfikacji ryzyka integralną częścią zrozumienia jednostki. Im więcej biegły audytor wie o sześciu obszarach zrozumienia, tym większe jest prawdopodobieństwo, że będzie w stanie zidentyfikować czynniki ryzyka. Zrozumienie jednostki jest także pomocne przy identyfikacji możliwych scenariuszy oszustw i reakcji na nie w późniejszym etapie. Należy pamiętać, że obejście kontroli wewnętrznej przez kierownictwo jest zawsze możliwe i, że wobec tego oszustwa są ukryte (szczególnie przed biegłym rewidentem).

W miarę zbierania (i aktualizacji) informacji w każdym z sześciu wymaganych obszarów zrozumienia jednostki uwzględnia się występowanie istotnych czynników ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa. W przypadku wielu czynników ryzyka działalności gospodarczej może także pojawić się ryzyko oszustwa, które wymaga uwzględnienia. Z tego powodu sugeruje się, by tam, gdzie to możliwe, ryzyko oszustwa było wyliczone oddzielnie od ryzyka działalności gospodarczej. Na przykład, jeżeli perspektywy sprzedaży dla produktów jednostki były niepomyślne (zewnętrzne źródło ryzyka), należy rozważyć, jakie negatywne skutki (konsekwencje) mogą wystąpić w sprawozdaniu finansowym. Słaba sprzedaż może skutkować nadwyżkami zapasów, które być może trzeba odpisać, ale może to także wywołać ryzyko oszustwa, jeżeli stanowi zachętę dla sprzedawcy do zawyżenia dokonanej przez siebie sprzedaży w celu osiągnięcia poziomu wymaganego dla otrzymania premii.

UWAGA

Ryzyko działalności gospodarczej i ryzyko oszustwa (ryzyko nieodłączne) należy zidentyfikować nie biorąc pod uwagę jakiegokolwiek kontroli wewnętrznej, która mogłaby je minimalizować. Kontrola wewnętrzna minimalizująca ryzyko jest omówiona w tomie 2, w rozdziałach 11 i 12. Jest to także ważne dla identyfikacji jakiegokolwiek znaczącego ryzyka, które może występować (zobacz tom 2, rozdział 10).

Skutki niektórych zidentyfikowanych czynników ryzyka dotyczą konkretnych obszarów sprawozdania finansowego, inne jednak są rozległe i wiążą się z wieloma obszarami sprawozdania finansowego. Na przykład, jeżeli wyższy rangą księgowy jest niekompetentny, błędy z dużym prawdopodobieństwem pojawią się w więcej niż jednym obszarze sprawozdania finansowego. Ponadto, jeżeli ktoś wykorzysta tę sytuację żeby popełnić oszustwo, zniekształcenia mogą się pojawić w licznych saldach aktywów i pasywów i mogą być ukrywane przez dalsze zniekształcenia w transakcjach dotyczących dochodów i kosztów.

Ryzyko rozległe często wynika ze słabości środowiska kontroli i może potencjalnie wpływać na liczne obszary sprawozdania finansowego, ujawnienia i stwierdzenia. Ryzyka rozległe będą z dużym prawdopodobieństwem wpływać na oszacowanie ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego. Takie ryzyka będą wymagały ogólnej reakcji biegłego rewidenta (jak na przykład, wykonania większej ilości prac podczas badania, przydzielenia bardziej doświadczonych członków personelu itd.).

W czasie badania możliwa jest identyfikacja dodatkowych czynników ryzyka. Powinny one zostać dodane do listy zidentyfikowanego ryzyka i odpowiednio oszacowane przed podjęciem decyzji, co do ich wpływu na strategię badania oraz jego plan, na przykład w kwestii rodzaju i zakresu dalszych wymaganych procedur badania. Dzięki temu, podczas planowania następnego okresu sprawozdawczego procesy identyfikacji i oszacowania ryzyka będą zakończone.

Sugerowany trzyetapowy proces identyfikacji ryzyka przedstawiono w zarysie poniżej.

Identyfikacja ryzyka	
<p>Krok 1</p> <p>Zbierz podstawowe informacje o jednostce</p>	<p>Pierwszym krokiem jest uzyskanie podstawowego zrozumienia lub punktu odniesienia w celu opracowania procedur oszacowania ryzyka, które mają być przeprowadzone. Bez tego zrozumienia trudne lub wręcz niemożliwe byłoby zidentyfikowanie błędów i oszustw, które mogłyby się pojawić w sprawozdaniu finansowym.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uzyskaj (lub zaktualizuj) podstawowe istotne informacje o jednostce, jej celach, kulturze, działaniu, kluczowym personelu oraz wewnętrznej organizacji i kontroli.
<p>Krok 2</p> <p>Opracuj, przeprowadź i udokumentuj procedury oszacowania ryzyka</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Procedury/czynności dotyczące oszacowania ryzyka (patrz tom 1, rozdział 8) powinny zostać wykonane w taki sposób, aby: <ul style="list-style-type: none"> – zidentyfikować źródła ryzyka istotnego zniekształcenia, – uzyskać właściwe zrozumienie jednostki i jej otoczenia, oraz – uzyskać niezbędne, potwierdzające dowody badania. • Posługując się podstawowym zrozumieniem jednostki uzyskanym w kroku 1, zaprojektuj i wykonaj procedury oszacowania ryzyka i związane z nimi działania. • Przedyskutuj w gronie zespołu badającego podatność sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie będące skutkiem błędów lub oszustw (patrz tom 2, rozdział 7). • Przeprowadź wywiad z kierownikiem jednostki na temat sposobu, w jaki identyfikuje on i zarządza czynnikami ryzyka (w szczególności oszustw) oraz jakie czynniki ryzyka zostały zidentyfikowane i jak nimi zarządzano. Zapytaj także kierownictwo, czy pojawiły się jakiegokolwiek błędy lub oszustwa. • Udokumentuj wszystkie zidentyfikowane czynniki ryzyka.
<p>Krok 3</p> <p>Powiązanie lub zmapowanie zidentyfikowanego ryzyka z istotnymi obszarami sprawozdania finansowego</p>	<p>Dla każdego zidentyfikowanego czynnika ryzyka (przyczyny ryzyka) określ skutek (konkretne zniekształcenia, takie jak oszustwa lub błędy), który może się pojawić w sprawozdaniu finansowym w wyniku tego ryzyka. Weź pod uwagę, że jeden czynnik ryzyka może wywołać kilka różnego typu zniekształceń i może mieć wpływ na więcej niż jeden obszar sprawozdania finansowego. (Patrz przykłady przytoczone w akapicie „Uwaga” poniżej).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rozpoznaj istotne salda kont, grupy transakcji oraz ujawnienia w sprawozdaniu finansowym. • Powiąż lub stwórz mapę zidentyfikowanego ryzyka z konkretnymi obszarami sprawozdania finansowego, ujawnieniami oraz stwierdzeniami, na które mogą one mieć wpływ. Jeżeli zidentyfikowane ryzyko ma charakter rozległy, ustal związek ze sprawozdaniem finansowym jako całość. Rozpoznaj skutki ryzyka dla poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego, co pomoże w oszacowaniu ryzyka na poziomie stwierdzeń. Rozpoznaj skutki rozległego ryzyka, co pomoże w oszacowaniu ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego.

UWAGA

Biegli rewidenci mają naturalną tendencję do posługiwania się sprawozdaniem finansowym jako punktem wyjścia do identyfikacji ryzyka. Na przykład, zapasy mogą być uważane za obszar wysokiego ryzyka, ponieważ w poprzednich okresach sprawozdawczych znajdowano tam błędy. Jest to jednak równoznaczne z próbą identyfikacji skutków ryzyka, ale nie przyczyn leżących u jego podstaw.

Świadomość, że zapasy są obszarem wysokiego ryzyka jest ważna, jeszcze lepiej jest jednak znać przyczyny tego ryzyka. Jeżeli przyczyny ryzyka nie zostaną zidentyfikowane, możliwe jest całkowite pominięcie niektórych czynników ryzyka. Rozważ następujące czynniki:

Brakujące salda lub transakcje

Sprawozdanie finansowe jedynie podsumowuje wyniki decyzji biznesowych i transakcji, które zostały w nim ujęte. Jeżeli transakcje nie zostały ujęte lub jeżeli aktywa zostały zawłaszczone, albo też nie ujawniono zobowiązań warunkowych, całkiem możliwe jest, że czynniki ryzyka powiązane z takimi brakującymi kwotami lub ujawnieniami nie będą zidentyfikowane ani oszacowane.

Gromadzenie faktów a identyfikacja ryzyka

Proces zrozumienia jednostki może się łatwo skoncentrować na zbieraniu faktycznych danych na temat jednostki, a nie na identyfikacji źródeł ryzyka. W takich sytuacjach, nowe czynniki ryzyka, zdarzenia, transakcje oraz ryzyko oszustwa mogą zostać całkowicie pominięte.

UWAGA (ciąg dalszy)**Przyczyny i skutki zniekształceń**

Znaczenie niektórych źródeł ryzyka można przeoczyć, jeżeli zwraca się uwagę przede wszystkim na skutki lub konsekwencje czynnika ryzyka (na przykład koncentrując się na błędach w saldzie zapasów, a nie przede wszystkim na przyczynach ich powstania). Źródłem ryzyka jest(są) zdarzenie(a), które może(gą) w pierwszej kolejności powodować powstanie błędów. Źródłem błędów w saldzie zapasów może być niewystarczający lub źle wyszkolony personel, przestarzały system kontroli wewnętrznej, niewłaściwe stosowanie zasad (polityk) rachunkowości, takich

jak ujmowanie przychodów, brak ochrony zapasów lub oczywiste oszustwo ze strony pracowników itd.

Źródło wywołujące liczne zniekształcenia

Pojedyncze źródło ryzyka może często wywierać wpływ na wiele pozycji sprawozdania finansowego. Na przykład, pogorszenie sytuacji gospodarczej może wpłynąć na wycenę zapasów, ściągальność należności, zgodność z umowami z bankami, manipulacje transakcjami sprzedaży w celu osiągnięcia progów pozwalających na uzyskanie premii, a nawet na kwestie kontynuacji działalności.

Ryzyko rozległe

Koncentrując się w danym momencie na tylko jednym obszarze sprawozdania finansowego, można nie zidentyfikować niektórego ryzyka rozległego oraz ryzyka oszustwa. Na przykład, wprowadzenie nowego systemu księgowego mogłoby spowodować popełnienie błędów w wielu saldach sprawozdania finansowego. Ponadto, ktoś może wykorzystać niepewność spowodowaną wprowadzeniem nowego systemu w celu popełnienia oszustwa.

8.11 Dokumentowanie procesu identyfikacji ryzyka

Biegły rewident powinien stosując zawodowy osąd ustalić sposób, w jaki kwestie te zostaną udokumentowane. Przykładowo, dokumentacja procesu identyfikacji ryzyka w trzech krokach przedstawionych powyżej powinna zawierać:

- informacje o jednostce,
- procedury oszacowania ryzyka, oraz
- ustalenie związku zidentyfikowanego ryzyka z ewentualnymi błędami i oszustwami w sprawozdaniu finansowym.

Ilustracja 8.11-1

Dokumentacja	Opis
Informacje o jednostce	<p>Udokumentuj informacje uzyskane w odpowiednich obszarach zrozumienia, takich jak cele, czynniki zewnętrzne, charakter itd. Dokumentacja może być bardzo prosta lub złożona, w zależności od wielkości jednostki i może zawierać:</p> <ul style="list-style-type: none"> • informacje przygotowane przez klienta (takie jak biznes plany i analizy), • dane zewnętrzne (raporty branżowe, wewnętrzne komunikaty do personelu, udokumentowane polityki i procedury), • istotną korespondencję, (prawną, z agencjami rządowymi itp.), emaile, raporty konsultantów, notatki, oraz • listy kontrolne firmy.
Procedury oszacowania ryzyka	<p>Udokumentuj przeprowadzone procedury oszacowania ryzyka. Może to obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dyskusje w gronie zespołu wykonującego badanie dotyczące podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie będące skutkiem błędów lub oszustw oraz ich rezultaty, • główne elementy uzyskanego zrozumienia jednostki, w tym: <ul style="list-style-type: none"> – każdy z aspektów jednostki i jej otoczenia określonych powyżej, – każdy z pięciu elementów kontroli wewnętrznej, opisanych w tomie 1, w rozdziale 5, oraz – źródła informacji będące podstawą uzyskania zrozumienia jednostki, oraz • zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń.

Dokumentacja	Opis
Ustal związek zidentyfikowanego ryzyka z ewentualnymi błędami i oszustwami w sprawozdaniu finansowym	<p>Udokumentuj istotne salda kont, grupy transakcji oraz ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, a następnie, dla każdego zidentyfikowanego źródła ryzyka wskaż, czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ma ono rozległy wpływ dla sprawozdania finansowego jako całości, lub • czy też jest ograniczony do konkretnych obszarów sprawozdania finansowego, ujawnień oraz stwierdzeń.

Zidentyfikowane ryzyka można udokumentować na kilka sposobów. Jeden z nich jest przedstawiony na ilustracji poniżej. Ilustracja pokazuje źródła ryzyka według obszarów zrozumienia (czynniki zewnętrzne, charakter jednostki itd.), wpływu lub możliwych konsekwencji ryzyka oraz obszaru sprawozdania finansowego, na które może ono mieć wpływ.

Ilustracja 8.11-2

Źródło ryzyka	Wpływ ryzyka na sprawozdanie finansowe (błędy lub oszustwo)	Obszar sprawozdania finansowego którego dotyczy lub ryzyko rozległe
Cele jednostki		
Wprowadzenie nowego produktu w ciągu roku	Błędy w przyporządkowaniu kosztów i wycenie zapasów.	Wycena zapasów
	Metodologie/systemy określania kosztów i cen nowego produktu mogą stwarzać okazję do oszustwa.	Dokładność wykazania zapasów
	Wymagane nowe finansowanie utrudni przestrzeganie istniejących konwenantów z bankiem. Jeżeli jednostka naruszy takie konwenanty, kredyt może stać się wymagalnym na żądanie.	Ujawnienia dotyczące finansowania, kowenantów kredytowych oraz klasyfikacji pożyczek
	Kierownictwo może odczuwać pokusę manipulowania sprawozdaniem finansowym w celu zapewnienia zgodności z bankowymi konwenantami.	Ryzyko rozległe
Charakter jednostki		
Niewystarczająco wyszkolony starszy księgowy	Błędy w sprawozdaniu finansowym.	Ryzyko rozległe
	Możliwość popełnienia oszustwa.	Ryzyko rozległe

Uwaga: Źródła ryzyka zidentyfikowane w tym przykładzie mogą mieć wpływ na wiele obszarów, z których każdy został omówiony osobno. Jeżeli różne obszary, na które źródła ryzyka mogą mieć wpływ, nie zostaną podzielone na osobne elementy, to proces oszacowania ryzyka będzie nie tylko trudniejszy, ale także istnieje zagrożenie, że biegły rewident może łatwo całkowicie przeoczyć niektóre konsekwencje ryzyka (takie jak oszustwo).

UWAGA**Jedno miejsce dla dokumentowania ryzyka**

Rozważ rejestrację wszystkich zidentyfikowanych czynników ryzyka w jednym dokumencie, w jednym miejscu lub ze wspólnym numerem odniesienia w aktach roboczych. Ma to szereg zalet:

- łatwość przeglądania akt, wszystkie zidentyfikowane czynniki ryzyka można znaleźć w jednym miejscu,
- konsekwentna ocena. Kiedy ryzyka przeglądane są razem, konkretne ryzyko oszacowane inaczej niż pozostałe stanie się bardziej widoczne,
- ryzyko można sortować (korzystając z elektronicznego arkusza kalkulacyjnego), co pozwala przedstawić najbardziej znaczące ryzyko na górze strony. W ten sposób osoba przeglądająca akta może sprawdzić, czy dla wszystkich zidentyfikowanych istotnych ryzyk przygotowano odpowiednią reakcję w badaniu.

Osobne listy dla czynników ryzyka oszustwa i ryzyka gospodarczego

Wymień i oszacuj osobno ryzyko oszustwa i ryzyko działalności gospodarczej. Wiele ryzyk działalności gospodarczej stwarza także możliwość lub usprawiedliwienie dla popełnianych oszustw. Jeżeli oszustwa nie są rozważane osobno, niektóre czynniki ryzyka oszustwa mogą zostać pominięte. Na przykład zmiana, systemu księgowego może stworzyć możliwość pojawienia się błędów (ryzyko działalności gospodarczej), ale może także stworzyć okazję dla kogoś do dokonania manipulacji w sprawozdaniu finansowym lub zawłaszczenia składników majątku (ryzyko oszustwa). Kolejnym powodem do sporządzania osobnych list jest to, że reakcja w badaniu na ryzyko oszustwa (identyfikacja istniejących wszelkich schematów, wyjątków lub osobliwości) może się znacznie różnić od reakcji na związane z nim ryzyko działalności gospodarczej.

Odlóż oszacowanie ryzyka na później

Należy unikać pokusy ujęcia na liście jedynie tych czynników ryzyka, dla których występuje prawdopodobieństwo, że są znaczące lub ważne. Sporządzenie listy czynników ryzyka możliwie najbardziej kompletnej stanowi kluczową część identyfikacji ryzyka i zdarzeń. Nieistotne czynniki ryzyka mogą zawsze być później usunięte po właściwym oszacowaniu każdego ryzyka. Pomoże to zagwarantować, że wszystkie istotne ryzyka zostały faktycznie zidentyfikowane.

UWAGA (ciąg dalszy)**Ponownie, w miarę możliwości wykorzystuj dokumentację**

Należy unikać konieczności ponownego dokumentowania zidentyfikowanych czynników ryzyka i zrozumienia jednostki uzyskanych w każdym okresie sprawozdawczym. Jeżeli informacja dotycząca przeprowadzonych procedur oszacowania ryzyka i zidentyfikowanym ryzyku ujęta jest w sposób uporządkowany (patrz powyżej „jedno miejsce dla ryzyka”), można ją w prosty sposób aktualizować w każdym okresie sprawozdawczym. Może to początkowo być bardziej czasochłonne (w pierwszym okresie sprawozdawczym), ale pozwoli to zaoszczędzić czas w kolejnych okresach sprawozdawczych. Należy jednak uzyskać pewność, że właściwe procedury oszacowania ryzyka zostały wykonane i udokumentowane w każdym okresie sprawozdawczym i, że wszelkie wprowadzone zmiany można zidentyfikować. Należy także dopilnować, by każdy dokument rejestrował fakt aktualizacji informacji.

Wpływ ryzyka

Najważniejszą, ale także najtrudniejszą do wypełnienia kolumną formularza jest kolumna „Wpływ ryzyka na sprawozdanie finansowe” (patrz ilustracja powyżej). W tej właśnie kolumnie biegły rewident określa skutki zidentyfikowanego ryzyka. Zmniejszająca się sprzedaż stanowi czynnik ryzyka jednak, jeżeli jednak zostałby dokładnie zarejestrowany przez jednostkę, nie spowodowałby ryzyka istotnego zniekształcenia. Zmniejszająca się sprzedaż może jednak oznaczać, że zapasy staną się przestarzałe lub ich wartość zawyżona, a należności mogą być trudne do ściągnięcia. Biegły rewident musi zidentyfikować konsekwencje każdego czynnika ryzyka, aby można było opracować odpowiednią reakcję w badaniu.

8.12 Studia przypadków – ryzyko nieodłączne – identyfikacja

Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – Wprowadzenie do studiów przypadków.

Identyfikacja ryzyka obejmuje:

- przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka, w celu zrozumienia jednostki i identyfikacji możliwych źródeł (przyczyn) ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa. Obejmuje to przeprowadzenie konkretnych procedur oszacowania ryzyka przedstawionych w MSB, takich jak MSB 240 dotyczący oszustw, MSB 540

dotyczący badania szacunków, MSB 550 dotyczący stron powiązanych oraz MSB 570 (zmieniony) dotyczący kontynuacji działalności,

- dokumentowanie zidentyfikowanego ryzyka. Częstą formą dokumentacji jest wyszczególnienie i oszacowanie wszystkich ryzyk w jednym miejscu, oraz
- dla każdego zidentyfikowanego źródła ryzyka należy rozważyć, jakiego rodzaju zniekształcenia (błędy i oszustwo) mogą pojawić się w jego wyniku w sprawozdaniu finansowym („skutek” każdego ryzyka).

Wymagana dokumentacja:

- **Zrozumienie jednostki**

Można je udokumentować w notatce podobnej do tej opisanej w tomie 2, w rozdziale 2, który przedstawia szczegóły tych dwóch studiów przypadków.

- **Oдноśnie czynniki ryzyka**

Jednym ze sposobów dokumentowania przyczyn i skutków zidentyfikowanego ryzyka (zarówno ryzyka działalności gospodarczej, jak i ryzyka oszustwa) jest wypisanie ich na usystematyzowanym formularzu, takim jak rejestr ryzyka przedstawiony w poniższym przykładzie. Zagwarantuje, że wszystkie ryzyka są zarejestrowane w jednym miejscu i że oszacowanie ryzyka będzie spójne. Alternatywnym podejściem jest wyliczenie wszystkich zidentyfikowanych ryzyk w formie notatki. Należy unikać pokusy ujęcia na jednej liście ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa. Oszacowanie ryzyka działalności gospodarczej i reakcja na nie mogą się znacząco różnić od oszacowania i reakcji na ryzyko oszustwa.

Studium przypadku A - Delta Meble

Planowane procedury oszacowania ryzyka:

1. Udokumentuj potencjalne czynniki ryzyka na podstawie:
 - (a) procedur akceptacji/kontynuacji współpracy z klientem,
 - (b) innego rodzaju zleceń wykonanych na rzecz danej jednostki,
 - (c) poprzednich zleceń badania.
2. Dokonaj przeglądu najnowszej wersji sprawozdania finansowego w celu stwierdzenia:
 - (a) jakie są trendy dotyczące dochodów i kosztów, oraz
 - (b) jakie zmiany zaszły w aktywach i pasywach.

Zapytaj o przyczyny rozpoznanych znaczących zmian lub trendów.
3. Zidentyfikuj potencjalne czynniki ryzyka zapoznając się z kluczowymi dokumentami jednostki takimi jak biznesplany, budżety, protokoły oraz najnowsze wyniki finansowe.
4. Skieruj zapytania do kierownictwa i kluczowych pracowników zajmujących się finansami o:
 - (a) cele biznesowe, trendy w branży, oszacowanie kierownictwa dotyczące bieżących i potencjalnych czynników ryzyka oraz ich planowanych reakcji,
 - (b) główne zdarzenia lub zmiany, które zaszły w danym okresie sprawozdawczym,
 - (c) wszelkie przypadki domniemanych, podejrzewanych lub faktycznych oszustw,
 - (d) wszelkie premie związane z wynikami lub plany motywacyjne,
 - (e) tożsamość i charakter/kwoty transakcji z podmiotami powiązаныmi w danym okresie sprawozdawczym,
 - (f) wszelkie zdarzenia i warunki dotyczące kontynuacji działalności,
 - (g) informacje potrzebne do ujawnień w sprawozdaniu finansowym,
 - (h) transakcje, zdarzenia i warunki, które wymagają ustalenia szacunków księgowych,
 - (i) charakter, zakres i status postępowań sądowych roszczeń wobec jednostki lub jej kluczowych pracowników.
5. Zapytaj członków organu nadzorczego o:
 - (a) skład, pełnomocnictwa i posiedzenia organu nadzorczego,
 - (b) znane przypadki nadużyć kierownictwa, oszustw lub podejrzeń oszustw,
 - (c) ich opinię na temat:
 - skuteczności nadzoru kierownictwa, oraz
 - środowiska kontroli (kultury, kompetencji, postaw itd.),
 - (d) obszary sprawozdania finansowego, które są najbardziej podatne na oszustwa.
6. Określ inne osoby w jednostce (jeżeli wystąpiły), które mogłyby dostarczyć informacji o potencjalnych czynnikach ryzyka i zmianach, które zaszły od poprzedniego okresu sprawozdawczego.

Poniżej przedstawiono strukturę dokumentowania wyników przeprowadzonych procedur oszacowania ryzyka dla Delta Meble.

Ryzyko działalności gospodarczej		
Zdarzenie/źródło ryzyka	Wpływ czynnika ryzyka	Stwierdzenia
	Jakie obszary sprawozdania finansowego mogły zostać zniekształcone i w jaki sposób?	R K DW I
<i>Pogorszenie sytuacji gospodarczej</i>	<i>Należności mogą być trudne do ściągnięcia</i>	<i>DW</i>
<i>Pogorszenie sytuacji gospodarczej</i>	<i>Wymagane mogą być odpisy aktualizujące zapasy</i>	<i>DW</i>
<i>Pracownik zajmujący się zapasami popełniał błędy</i>	<i>Salda zapasów mogą być zawyżone/zaniżone i może to mieć wpływ na wycenę</i>	<i>K DW I</i>
<i>Dalszy wzrost (pomimo pogorszenia sytuacji gospodarczej) i słaba kontrola wewnętrzna zapasów</i>	<i>Naruszenie kowenantów kredytowych</i>	<i>R</i>
<i>Słabości ogólnych kontroli IT w licznych obszarach</i>	<i>Możliwy brak rzetelności danych, a nawet ich utrata</i>	<i>R</i>
<i>Podejmowanie starań o sprzedaż w innych krajach</i>	<i>Ryzyka walutowe w należnościach</i>	<i>DW</i>
<p>Objaśnienia:</p> <p>R = Rozległe (wszystkie stwierdzenia)</p> <p>K= Kompletność</p> <p>DW = Dokładność i wycena</p> <p>I = Istnienie</p> <p>P = Prezentacja</p>		

Ryzyko oszustwa		
Zdarzenie/źródło ryzyka	Wpływ czynnika ryzyka	Stwierdzenia
	Jakie obszary sprawozdania finansowego mogły zostać zniekształcone i w jaki sposób?	R K DW I
Naciski		
<i>Minimalizacja obciążeń podatkowych</i>	<i>Subiektywizm oszacowań kierownictwa (na przykład dotyczący wyceny zapasów) w celu zmniejszenia dochodu.</i>	<i>K DW</i>
<i>Minimalizacja obciążeń podatkowych</i>	<i>Nieautoryzowane zapisy dziennika lub manipulacja w sprawozdaniu finansowym.</i>	<i>R</i>
<i>Presja na finansowanie spowodowana gwałtownym rozwojem</i>	<i>Manipulacja w sprawozdaniu finansowym w celu uniknięcia złamania konwenatów bankowych.</i>	<i>R</i>
<i>Premia pracowników sprzedaży oparta na osiągniętym poziomie sprzedaży powyżej pewnego progu</i>	<i>Zawyżenie sprzedaży dla osiągnięcia progów premii.</i>	<i>I</i>
<i>Dawanie łapówek w celu uzyskania kontraktów</i>	<i>Niszczenie reputacji, zawyżanie kosztów, nienależne grzywny</i>	<i>K DW I</i>
Możliwości		
<i>Wysoka wartość składników zapasów i łatwość ich transportu</i>	<i>Kradzież dóbr z zapasów</i>	<i>I</i>
<i>Wysoki odsetek sprzedaży za gotówkę</i>	<i>Kradzież towarów/Kradzież gotówki</i>	<i>I</i>
<i>Transakcje ze stronami powiązanymi</i>	<i>Transakcje sprzedaży/zakupów nie są kompletne, właściwie wycenione lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym.</i>	<i>R</i>
<i>Znaczące zwiększenie obrotów z tytułu transakcji ze stronami powiązanymi</i>	<i>Możliwe zawyżenie/zaniżenie sprzedaży/zakupów Salda z podmiotami powiązanymi nie podlegają windykacji. Manipulacja w sprawozdaniu finansowym może być dokonana poprzez przeniesienie „ryzykownych” sald do strony powiązanej. Zastąpi to ryzykowne saldo saldem ze stroną powiązaną.</i>	<i>DW</i>
Usprawiedliwienie		
<i>Niskie morale pracowników tymczasowych</i>	<i>Kradzież towarów lub gotówki</i>	<i>I</i>
<p>Objaśnienia:</p> <p>R = Rozległe (wszystkie stwierdzenia)</p> <p>K = Kompletność</p> <p>DW = Dokładność i wycena</p> <p>I = Istnienie</p> <p>P = Prezentacja</p>		

Planowane procedury oszacowania ryzyka:

1. Zapytaj o stan branży i zaktualizuj nasze zrozumienie jednostki (D/R X.X i notatki dotyczące oszacowania ryzyka).
Wymaga to:
 - (a) omówienia z Rajmundem i Renatą (księgową) zmian, które zaszły w tym roku. W szczególności należy odnieść się do wszelkich zmian dotyczących pracowników i zmian organizacyjnych, transakcji z podmiotami powiązanymi, oszacowań dokonanych przez kierownictwo, niepewności dotyczącej kontynuacji działalności i zgodności działania kierownictwa z odnośnymi wymogami prawa i regulacjami,
 - (b) zapytania o wszelkie zmiany w działalności w ciągu roku, nowe przepisy prawa i regulacje oraz wszelkie zmiany planowane na przyszłość,
 - (c) zapytania o wpływ i ryzyko związane z faktem, że Rajmund nie spędza tak dużo czasu na prowadzeniu działalności. Należy spytać, czy Rajmund znowu podejmie swoje regularne obowiązki w przyszłym, czy też sytuacja rodzinna będzie w dalszym ciągu pochłaniała jego czas,
 - (d) zapytania o wyniki zeszłorocznych oszacowań dokonanych przez kierownictwo,
 - (e) wiedzy o wszelkich oszustwach, które miały miejsce w ciągu roku i wszelkich obszarach podatnych na oszustwa,
 - (f) wiedzy o wszelkich zmianach rodzaju i charakteru transakcji z Deltą, oraz
 - (g) udokumentowania źródeł i skutków wszelkich zidentyfikowanych nowych ryzyk ze wskazaniem, czy zostały one zminimalizowane przez jakiegokolwiek nowe kontrole wewnętrzne.
2. Dokonaj przeglądu najnowszej wersji sprawozdania finansowego w celu stwierdzenia:
 - (a) jakie są trendy dotyczące dochodów i kosztów, oraz
 - (b) jakie zmiany zaszły w aktywach i pasywach.

Zapytaj o przyczyny rozpoznanych znaczących zmian lub trendów.

Notatka do akt – Kumar i Spółka

Identyfikacja ryzyka nieodłącznego

W wyniku przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka przedstawionych w dokumencie roboczym X.X, który zawiera informacje o potencjalnych źródłach ryzyka związanych z sześcioma obszarami wymaganego zrozumienia jednostki, zidentyfikowaliśmy następujące czynniki ryzyka:

Ryzyko działalności gospodarczej

Nieobecność Rajmunda w działalności jednostki – ryzyko rozległe

- Jakość i dokładność zapisów księgowych mogła obniżyć się z powodu skupienia się Rajmunda na sprawach osobistych i rodzinnych. Sprawozdanie finansowe mogło ulec istotnym zniekształceniom.

Oszacowanie ryzyka: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 9)*

Reakcja na ryzyko: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 16)*

- Rajmund sprawdzał jakość towarów przed ich wysłaniem. Jakość sprzedawanych produktów mogła ulec pogorszeniu, co może prowadzić do wyższego poziomu zwrotów i/lub niesprzedawalnych zapasów. (Wycena)

Oszacowanie ryzyka: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 9)*

Reakcja na ryzyko: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 16)*

Pogorszenie sytuacji gospodarczej i zależność gospodarcza

- Kumar i Spółka. jest zależna od swojego głównego klienta, Delta Meble na którego przypada ponad 90% jego sprzedaży. W gorszej sytuacji gospodarczej Delta może odwoływać zamówienia. Może to mieć wpływ na naruszanie konwenantów bankowych i zawyżanie wartości aktywów.
- Spadek sprzedaży i presja związana z płynnością mogą prowadzić do manipulacji w sprawozdaniu finansowym w celu uniknięcia złamania kowenantów bankowych.
- Jeżeli bank zażąda zwrotu pożyczki, spółka nie byłaby w stanie kontynuować działalności. Może to spowodować znaczącą niepewność, która powinna zostać ujawniona w sprawozdaniu finansowym i w ocenie podstawy (tj. założenia kontynuacji działalności), na której sporządzono sprawozdanie finansowe. Będzie to miało wpływ na wszystkie stwierdzenia.

Oszacowanie ryzyka: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 9)*

Reakcja na ryzyko: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 16)*

Ryzyko oszustwa**Minimalizacja podatków**

- Kierownictwo chce zminimalizować obciążenia podatkowe. Oszacowania kierownictwa mogą, zatem być stronnicze lub mogą się także pojawić nieautoryzowane zapisy dziennika. (Kompletność, Dokładność)

Oszacowanie ryzyka: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 9)*

Reakcja na ryzyko: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 16)*

Nieobecność Rajmunda w działalności jednostki – ryzyko rozległe

- Nieobecność Rajmunda oznacza minimalny nadzór nad pracą Renaty. Poza tym wydaje się, że Renata to osoba o niskim morale (możliwe usprawiedliwienie), odczuwająca presję finansową (możliwa zachęta). Wobec tego, Renata (która pracuje pod minimalnym nadzorem) ma potencjalnie nacisk, możliwość i usprawiedliwienie do tego, by zawłaszczyć gotówkę/towary. Należy to potraktować jako ryzyko oszustwa.

Oszacowanie ryzyka: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 9)*

Reakcja na ryzyko: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 16)*

Strony powiązane

- Transakcje ze stronami powiązanymi mogą być poddane manipulacji, w wyniku czego może być zawyżona sprzedaż. (Wycena) Należy także zwrócić uwagę na możliwość istnienia innych stron powiązanych i wycenę/dokładność sald ze stronami powiązanymi na koniec okresu sprawozdawczego.

Oszacowanie ryzyka: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 9)*

Reakcja na ryzyko: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 16)*

Sporządził: FJ

Data: 8 grudnia 20X2 r.

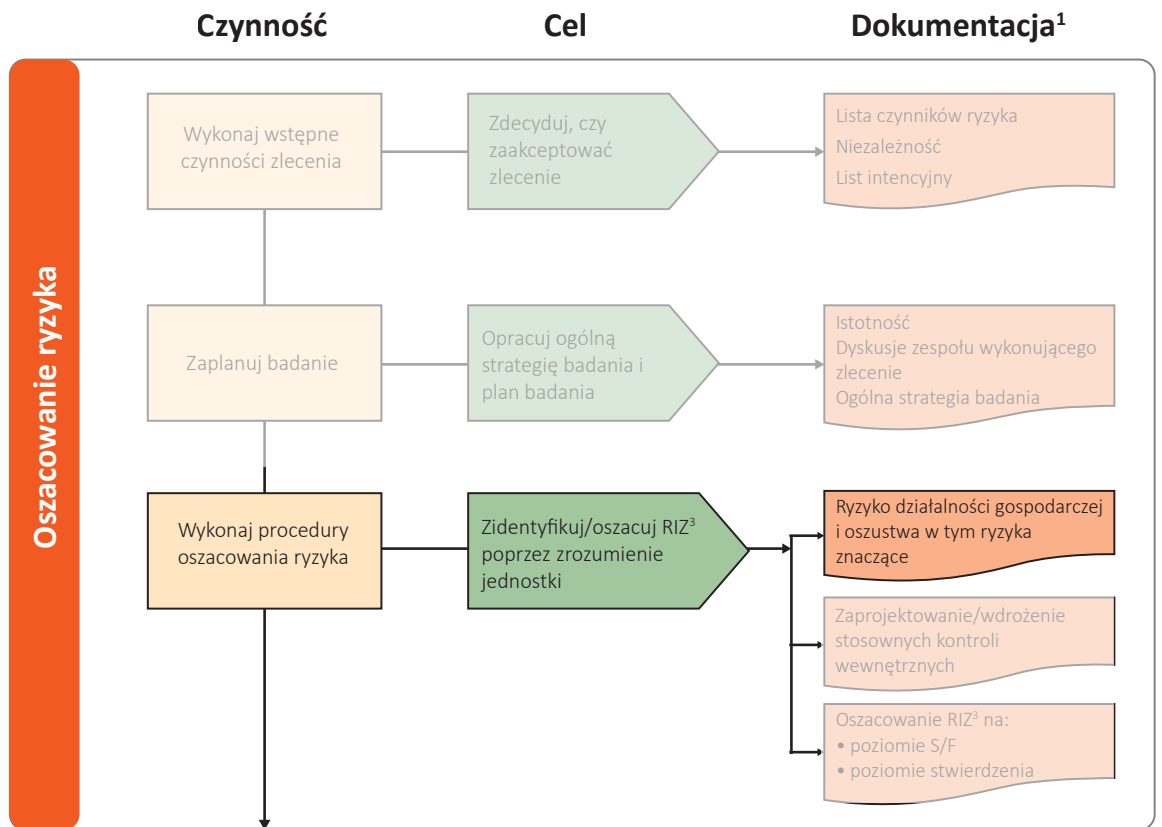
Przejrzał: LF

Data: 5 stycznia 20X3 r.

9

RYZYO NIEODŁĄCZNE — OSZACOWANIE

<i>Zawartość rozdziału</i>	Odpowiednie MSB
Jak oszacować zidentyfikowane ryzyko istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym?	240, 315 (zmieniony)

**Uwagi:**

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.
3. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
240.25	Zgodnie z MSB 315 (zmienionym) biegły rewident identyfikuje i dokonuje oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia dla grup transakcji, sald kont i ujawnień.
240.26	Identyfikując i szacując ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, biegły rewident, w oparciu o założenie, że ryzyka oszustwa wiążą się z ujmowaniem przychodów, ocenia, które rodzaje przychodów, transakcji związanych z przychodami lub stwierdzeń mogą stanowić podstawę takich ryzyk. Paragraf 47 określa wymogi co do dokumentacji, w oparciu o którą biegły rewident stwierdza, że założenie to nie ma zastosowania w warunkach danego zlecenia, a tym samym nie identyfikuje ujmowania przychodów jako ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Zob. par. A28–A30)
240.27	Biegły rewident traktuje oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jako ryzyka znaczące, a tym samym, w stopniu w jakim do tej pory tego nie uczynił, uzyskuje zrozumienie odpowiednich kontroli jednostki, w tym czynności kontrolnych odnoszących się do tych ryzyk. (Zob. par. A31–A32)
315.25	Biegły rewident identyfikuje i dokonuje oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia: (a) na poziomie sprawozdania finansowego oraz (zob. par. A122–A125) (b) na poziomie stwierdzenia dla grup transakcji, sald kont i ujawnień, (zob. par. A126–A131) co stwarza podstawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.26	<p>W tym celu biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) identyfikuje ryzyka poprzez proces uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym stosownych kontroli, które dotyczą ryzyk, oraz poprzez rozważenie grup transakcji, sald kont i ujawnień (w tym ilościowe i jakościowe aspekty takich ujawnień) w sprawozdaniu finansowym, (zob. par. A132–A136) (b) dokonuje oszacowania zidentyfikowanych ryzyk i ocenia, czy w sposób bardziej rozległy odnoszą się one do sprawozdania finansowego jako całości i wpływają potencjalnie na wiele stwierdzeń, (c) wiąże zidentyfikowane ryzyka z tym, co może spowodować błędy na poziomie stwierdzenia, biorąc pod uwagę stosowne kontrole, które biegły rewident zamierza przetestować, oraz (zob. par. par. A137–A139) (d) rozważa prawdopodobieństwo zniekształcenia, w tym możliwość wielokrotnych zniekształceń oraz, czy potencjalne zniekształcenie w rezultacie może stać się istotnym zniekształceniem. (Zob. par. A140)

9.1 Przegląd

Identyfikacja ryzyka, o którym była mowa w poprzednim rozdziale, obejmuje:

- przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka, w celu identyfikacji źródeł (przyczyn) ryzyka dzięki zrozumieniu jednostki,
- określenie możliwych skutków zidentyfikowanych źródeł ryzyka (możliwe zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym), w tym także możliwości oszustwa, oraz
- powiązanie skutków ryzyka z obszarem sprawozdania finansowego i stwierdzeniami, na które ma wpływ lub ustalenie, że ryzyko to ma charakter rozległy dla sprawozdania finansowego jako całości i może potencjalnie wpływać na wiele stwierdzeń.

Kolejnym krokiem jest oszacowanie zidentyfikowanego ryzyka i określenie jego znaczenia dla badania sprawozdania finansowego. Tutaj także lepiej jest oszacować ryzyko nieodłączne nie biorąc pod uwagę jakiegokolwiek kontroli wewnętrznej, która mogłaby je minimalizować.

Oszacowanie ryzyka wiąże się z rozważeniem dwóch atrybutów tego ryzyka:

- Jakie jest prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształcenia wynikającego z tego ryzyka?
- Jaka byłaby skala (skutki pieniężne) wystąpienia tego ryzyka?

Prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształcenia

Jakie jest prawdopodobieństwo, że ryzyko wystąpi? Biegły rewident może po prostu ocenić to prawdopodobieństwo jako wysokie, umiarkowane lub niskie, albo też przypisać mu wartość numeryczną, na przykład w skali od 1 do 5. Wartość numeryczna pozwala na nieco bardziej precyzyjną ocenę. Im wyższa liczba, tym większe prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka.

Skala (skutki pieniężne) wystąpienia ryzyka

Jakie byłyby skutki pieniężne, gdyby ryzyko wystąpiło? Ocenę tę należy oszacować na podstawie konkretnej kwoty pieniędzy, np. istotności wykonawczej. W przeciwnym wypadku, różne osoby (mając na myśli różne kwoty istotności) mogłyby dojść do zupełnie różnych wniosków. Dla celów badania, ta określona kwota byłaby związana z kwotą stanowiącą istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym jako całości. Może ona być także oszacowana po prostu jako wysoka, umiarkowana lub niska lub z zastosowaniem punktacji numerycznej, jak na przykład od 1 do 5. Im wyższa punktacja, tym wyższa skala ryzyka.

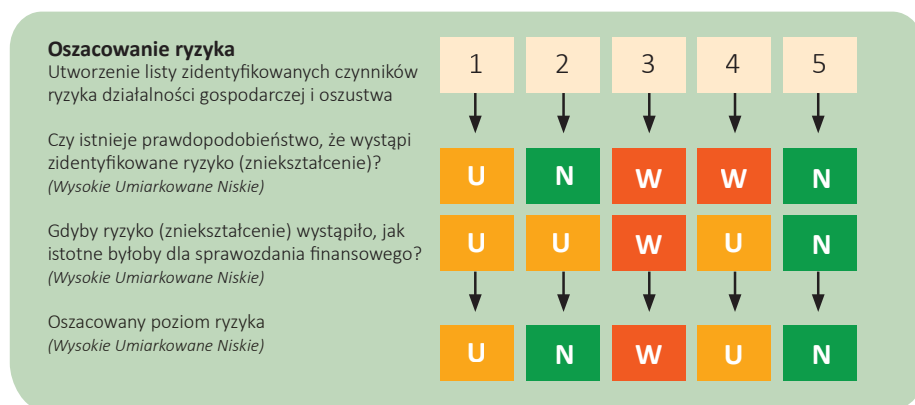
UWAGA

Jeżeli stosowana jest punktacja liczbowa, pomnożenie punktacji dla prawdopodobieństwa i skutków wystąpienia pozwoli uzyskać punktację połączoną lub ogólną. Działanie takie może pomóc w rozważeniu, czy występują znaczące ryzyka. Ponadto, jeżeli stosuje się elektroniczny arkusz kalkulacyjny, możliwe jest uszeregowanie i posortowanie w taki sposób, aby najbardziej znaczące zidentyfikowane ryzyka zawsze znajdowały się na górze listy. Może to być informacja użyteczna przy dokonywaniu przeglądu akt i uzyskiwaniu pewności, że opracowano odpowiednią reakcję na oszacowane ryzyko.

W mniejszych jednostkach, gdzie liczba czynników ryzyka jest mała i reakcja w badaniu została już ustalona, dwa oszacowania (prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia) mogą być rozważane osobno, ale dokumentowane jako jedno połączone oszacowanie.

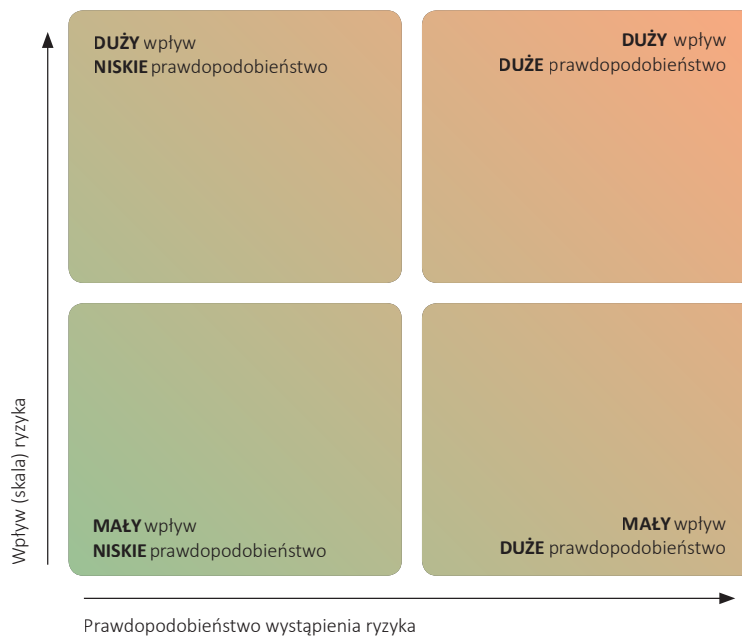
Kroki związane z oszacowaniem ryzyka (z zastosowaniem kryterium wysokiego, umiarkowanego lub niskiego) przedstawiono poniżej.

Ilustracja 9.1-1



Wyniki procesu oszacowania ryzyka mogą być także zaprezentowane na wykresie, który przedstawiono poniżej. Niektóre rynkowe pakiety oprogramowania dają możliwość sporządzania wykresów.

Ilustracja 9.1-2



Ryzyko mieszczące się w obszarze „duży wpływ (skala), wysokie prawdopodobieństwo” na wykresie ewidentnie wymaga działania kierownictwa w celu ich zminimalizowania. Ponadto, zostanie ono także uznane za ryzyko znaczące, które wymaga szczególnego rozważenia podczas badania (zobacz tom 2, rozdział 10).

UWAGA

Dyskusje z kierownikiem jednostki

Po udokumentowaniu i oszacowaniu czynników ryzyka ważne jest, aby biegły rewident omówił wyniki z kierownikiem jednostki. Pomoże to zagwarantować, że żaden czynnik ryzyka nie został przeoczony oraz, że oszacowania biegłego rewidenta dotyczące ryzyka (prawdopodobieństwo i wpływ) są zasadne. Jednak zawsze ważne jest, aby używać zawodowego sceptycyzmu przy ocenie tego co przekazał kierownik jednostki.

9.2 Oszacowanie ryzyka dokonane przez jednostkę

Oszacowanie ryzyka stanowi jeden z pięciu elementów kontroli wewnętrznej (patrz tom 1, rozdział 5), do których powinno się odnieść kierownictwo jednostki.

W mniejszych jednostkach proces oszacowania ryzyka może być nieformalny i nieusystematyzowany. Ryzyko w tych jednostkach często rozpoznawane jest raczej pośrednio niż bezpośrednio. Kierownictwo może rozpoznawać ryzyko związane ze sprawozdawczością finansową dzięki bezpośredniej, osobistej współpracy z pracownikami i podmiotami zewnętrznymi. Dlatego biegły rewident powinien przeprowadzić wywiad z kierownikiem jednostki na temat sposobu, w jaki identyfikuje ryzyko i zarządza nim oraz jakie ryzyka zostały zidentyfikowane i jak są zarządzane. Biegły rewident powinien następnie udokumentować wyniki wywiadu.

Jeżeli kierownictwo rozumie korzyści płynące z bardziej sformalizowanego procesu oszacowania ryzyka, może zdecydować się na przygotowanie, wdrożenie i udokumentowanie własnych procesów. W takiej sytuacji, obowiązkiem biegłego rewidenta jest ocena:

- kontroli procesów kierownictwa,
- kompletności zidentyfikowanego ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa. Często zapisuje się to w dokumencie zwanym „Rejestrem ryzyka”,
- oszacowania kierownictwa dotyczące skali ryzyka i prawdopodobieństwa jego wystąpienia,
- reakcji kierownictwa na oszacowane ryzyko.

Jeżeli kierownictwu nie uda się zidentyfikować kluczowych ryzyk, należy rozważyć, czy w procesie oszacowania ryzyka przez jednostkę nie występuje znacząca słabość.

9.3 Dokumentowanie oszacowanego ryzyka

Sposób oszacowania czynników ryzyka jest kwestią zawodowego osądu. Oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń przeprowadzane jest na poziomie:

- sprawozdania finansowego, oraz
- stwierdzeń dotyczących grup transakcji, sald kont i ujawnień.

Dokumentacja może mieć formę krótkiej notatki lub listy czynników ryzyka (dla oszustwa), takich jak te przedstawione w Ilustracji 9.3-1. Uwzględnij następujące czynniki:

- Pierwsze dwie kolumny tabeli poniżej wypełnia się podczas identyfikacji ryzyka omówionego w tomie 2, w rozdziale 8.
- Kolumna stwierdzeń zawiera oszacowanie:
 - konkretnych stwierdzeń odnoszących się do obszaru sprawozdania finansowego lub ujawnień, na które wpływa ryzyko. Pomoże to w oszacowaniu ryzyka na poziomie stwierdzeń, oraz
 - ryzyka rozległego, które ma wpływ na wiele stwierdzeń i ma znaczenie dla oszacowania ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego.
- Ryzyko podlegające oszacowaniu stanowi ryzyko nieodłączne. Ryzyko kontroli jest omówione w tomie 2, w rozdziałach 11 i 12.
- W ocenie prawdopodobieństwa i skali (wpływu) wykorzystano punktację numeryczną od 1, oznaczającą niskie prawdopodobieństwo/skalę, do 5, oznaczającą wysokie prawdopodobieństwo/skalę. Wyniki te można pomnożyć w celu uzyskania połączonej ogólnej punktacji. Te ryzyka można oceniać także jako wysokie, umiarkowane i niskie.

Okres kończący się: 31 grudnia 20X2 r. Istotność: 50,000€ —					
Zdarzenie/źródło ryzyka	Wpływ czynnika ryzyka	Stwierdzenia R K D W I P	Oszacowanie ryzyka nieodłącznego		
			Prawdopodobieństwo wystąpienia	Skutek pieniężny	Łączna punktacja ryzyka
<i>Wynagrodzenie sprzedawców w oparciu o prowizję od sprzedaży</i>	<i>Sprzedaż może być fikcyjna, zarejestrowana w niewłaściwym okresie sprawozdawczym, zawyżona lub dokonana na warunkach innych niż standardowe w celu osiągnięcia celów sprzedażowych pozwalających na otrzymanie premii</i>	<i>I DW</i>	4	4	16
<i>Niedotrzymanie konwenantów bankowych jest ukrywane w celu uniknięcia zapytań ze strony banku</i>	<i>Nieautoryzowane zapisy dziennika pozwalające odroczyć koszty, subiektywizm szacunków kierownictwa itd.</i>	R	2	5	10
<i>Fikcyjni dostawcy wprowadzeni przez pracowników</i>	<i>Acme płaci zawyżone ceny lub dokonuje płatności za usługi/produkty, których nie otrzymuje</i>	<i>I DW</i>	2	4	8
<i>Nie zidentyfikowano transakcji z podmiotami powiązanymi. Udziałowcy niezaangażowani w działalność są w gorszej sytuacji.</i>	<i>Przychody i koszty nie są rejestrowane według RWG (rynkowa wartość godziwa)</i>	R	3	5	15
<i>Sprzedaż części i usług za gotówkę może nie być zarejestrowana ani zdeponowana.</i>	<i>Przychody i aktywa są zaniżone</i>	<i>K D W I</i>	4	1	4

UWAGA

Przy dokumentowaniu czynników ryzyka należy rozważyć, jak będą one aktualizowane i wykorzystane w kolejnych okresach sprawozdawczych. Rejestrowanie informacji w jednym miejscu w usystematyzowany sposób (taki jak powyżej) może początkowo zająć nieco więcej czasu, ale ich uaktualnienie będzie w przyszłości znacznie łatwiejsze. Usystematyzowany formularz pomaga także w zapewnieniu:

- że ryzyko nie jest uwzględniane więcej niż jeden raz (co może się zdarzyć, jeżeli występują we wszystkich aktach zlecenia),
- dokonania konsekwentnego oszacowania każdego ryzyka,
- identyfikacji znaczących ryzyk,
- łatwości przeglądu. Elektroniczny arkusz kalkulacyjny pozwala na sortowanie ryzyka (z przyporządkowanymi wartościami liczbowymi) według ich łącznej punktacji, według prawdopodobieństwa lub wpływu,
- lista ryzyka może być udostępniona klientowi (aby ją uzupełnił) lub można zwrócić się do klienta o przygotowanie takiej listy czynników ryzyka do przeglądu przez biegłego rewidenta.

9.4 Studia przypadków – ryzyko nieodłączne – oszacowanie

Szczegóły dotyczące studiów przypadków, opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – Wprowadzenie do studiów przypadków.

Tam, gdzie do dokumentowania oszacowania stosuje się usystematyzowany format, można dokonać tego przy użyciu tego samego formularza, co ten rozpoczęty w tomie 2, w rozdziale 8. Kolumna „Reakcja w badaniu” może zostać wykorzystana do powiązania wzajemnych odniesień czynników ryzyka z konkretnymi procedurami i programami badania, które zajmują się zidentyfikowanym ryzykiem.

Jeżeli korzysta się z notatek, oszacowanie ryzyka i reakcja na ryzyko mogą być dodane do notatki rozpoczętej w tomie 2, w rozdziale 8.

Ryzyko gospodarcze						
Zdarzenie/źródło ryzyka	Wpływ czynnika ryzyka	Stwierdzenia	Oszacowanie ryzyka nieodłącznego			Czy ryzyko jest znaczące? T/N
	Jakie obszary sprawozdania finansowego mogły zostać zniekształcone i w jaki sposób?	R K DW	Prawdopodobieństwo wystąpienia	Skutek pieniężny	Łączna punktacja ryzyka	
<i>Dalszy wzrost (pomimo pogorszenia sytuacji gospodarczej) i słaba kontrola zapasów</i>	<i>Naruszenie kowenantów kredytowych</i>	<i>DW I R</i>	4	5	20	T
<i>Pracownik zajmujący się zapasami popełniał w przeszłości błędy</i>	<i>Salda zapasów mogą być zawyżone/zaniżone i może to mieć wpływ na wycenę</i>	<i>K DW I</i>	5	3	15	N
<i>Słabości ogólnych kontroli IT w licznych obszarach</i>	<i>Możliwy brak rzetelności danych, a nawet ich utrata</i>	<i>R</i>	3	5	15	N
<i>Pogorszenie sytuacji gospodarczej</i>	<i>Wymagane mogą być odpisy aktualizujące zapasów</i>	<i>DW</i>	3	3	9	N
<i>Podejmowanie starań o sprzedaż w innych krajach</i>	<i>Ryzyko walutowe w należnościach</i>	<i>DW</i>	2	2	4	N
<i>Pogorszenie sytuacji gospodarczej</i>	<i>Należności mogą być trudne do ściągnięcia (tj. zawyżone)</i>	<i>DW</i>	1	3	3	N
Objaśnienia: R = Rozległe (wszystkie stwierdzenia) K = Kompletność DW = Dokładność i wycena I = Istnienie P = Prezentacja		Oceń prawdopodobieństwo wystąpienia w skali od 1 do 5. 1 = Mało prawdopodobne 2 = Możliwe 3 = Prawdopodobne 4 = Bardzo prawdopodobne 5 = Prawie pewne	Oceń wielkość (skutki pieniężne) w skali od 1 do 5. 1 = Nieistotne 2 = Niewielkie 3 = Umiarkowane 4 = Znaczące 5 = Istotne			
Orientacyjnie zakłada się, że czynniki ryzyka, dla których uzyskano wynik łącznego oszacowania ryzyka (prawdopodobieństwo wystąpienia x skutek pieniężny) w wysokości 20 lub więcej punktów powinny być rozpatrywane jako „znaczące” ryzyko oszustwa.						

Uwaga: Łączna punktacja możliwości naruszenia kowenantów bankowych wynosi 20 i jest uważana za znaczące ryzyko. Znaczące ryzyko wymaga szczególnego rozważenia podczas badania przez biegłego rewidenta, w tym uzyskania zrozumienia kontroli występujących w jednostce powiązanych z takim ryzykiem.

Ryzyko oszustw						
Zdarzenie/źródło ryzyka	Wpływ czynnika ryzyka	Stwierdzenia	Oszacowanie ryzyka nieodłącznego			Czy ryzyko jest znaczące? T/N
	Jakie obszary sprawozdania finansowego mogły zostać zniekształcone i w jaki sposób?	R K D W I P	Prawdopodobieństwo wystąpienia	Skutek pieniężny	Łączna punktacja ryzyka	
Naciski						
Minimalizacja obciążeń podatkowych	Nieautoryzowane zapisy dziennika/manipulacja w sprawozdaniu finansowym	R	4	5	20	T
Presja na finansowanie spowodowana gwałtownym rozwojem	Manipulacja w sprawozdaniu finansowym w celu uniknięcia naruszenia kowenantów bankowych	R	4	5	20	T
Minimalizacja obciążeń podatkowych	Stronniczość szacunków kierownictwa związana z redukcją dochodów	K D W	4	4	16	T
Premia pracowników sprzedaży oparta na osiągniętym poziomie sprzedaży powyżej pewnego progu	Zawyżenie sprzedaży w celu osiągnięcia progów premii Mimo to kwoty premii są niskie	I	3	2	6	N
Dawanie łapówek w celu uzyskania kontraktów	Niszczenie reputacji, zawyżanie kosztów, niezapłacone grzywny	K D W I	2	2	4	N
Możliwości						
Ujmowanie przychodów	Niekonsekwentne stosowanie zasad (polityki) rachunkowości	K D W I P	3	4	12	T
Znaczące zwiększenie obrotów z tytułu transakcji ze stronami powiązаныmi	Możliwe zawyżenie/zaniżenie wartości sprzedaży/zakupów	D W	4	5	20	T
Wysoka wartość składników zapasów i łatwość ich transportu	Kradzież towarów z zapasów	I	4	3	12	N
Wysoki odsetek sprzedaży za gotówkę	Kradzież towarów/kradzież gotówki	I	4	3	12	N
Transakcje ze stronami powiązаныmi	Transakcje sprzedaży/zakupów mogą nie być kompletne, właściwie wycenione lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym	R P	3	4	12	N
Usprawiedliwienie						
Niskie morale pracowników tymczasowych	Kradzież towarów lub gotówki	I	3	2	6	N

Ryzyko oszustw

Objaśnienia:	Oceń prawdopodobieństwo wystąpienia w skali od 1 do 5.	Oceń wielkość (skutki pieniężne) w skali od 1 do 5.
R = Rozległe (wszystkie stwierdzenia)		1 = Nieistotne
K = Kompletność		2 = Niewielkie
DW = Dokładność i wycena	1 = Mało prawdopodobne	3 = Umiarkowane
I = Istnienie	2 = Możliwe	4 = Znaczące
P = Prezentacja	3 = Prawdopodobne	5 = Istotne
	4 = Bardzo prawdopodobne	
	5 = Prawie pewne	

Orientacyjnie zakłada się, że czynniki ryzyka, dla których uzyskano wynik łącznego oszacowania ryzyka (prawdopodobieństwo wystąpienia x skutek pieniężny) w wysokości 20 lub więcej punktów powinny być rozpatrywane jako „znaczące” ryzyko oszustwa.

Uwaga: Możliwa stronniczość kierownictwa dotycząca szacunków, nieautoryzowane zapisy dziennika, presja na sfinansowanie gwałtownego wzrostu i transakcje ze stronami powiązanymi zostały oszacowane jako znaczące ryzyko (dla których łączna punktacja przekroczyła 20). Znaczące ryzyko wymaga szczególnego uwzględnienia w badaniu przez biegłego rewidenta, w tym uzyskania zrozumienia kontroli występujących w jednostce powiązanych z takim ryzykiem. Jeżeli takie kontrole nie istnieją, prawdopodobne jest występowanie znaczącej słabości. Należy zauważyć, że uznawanie przychodów ma łączną punktację niższą od 16, ale zakłada się mimo to, że jest to ryzyko znaczące. (Zob. MSB 240.26.)

Notatka do akt – Kumar i Spółka

Identyfikacja ryzyka nieodłącznego

Istotność = 3 000€

W wyniku przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka przedstawionych w dokumencie roboczym X.X, który zawiera informacje o potencjalnych źródłach ryzyka związanych z sześcioma obszarami wymaganego zrozumienia, zidentyfikowaliśmy następujące czynniki ryzyka:

Ryzyko działalności gospodarczej

Nieobecność Rajmunda w działalności jednostki – ryzyko rozległe

- Jakość i dokładność zapisów księgowych mogła obniżyć się z powodu skupienia się Rajmunda na sprawach osobistych i rodzinnych. Sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone.

Oszacowanie ryzyka: Wysokie prawdopodobieństwo wystąpienia/Wysoka skala (w odniesieniu do istotności) = wysokie ryzyko, a także ryzyko znaczące. Patrz DR nr X.X.

Reakcja na ryzyko: (omówione w tomie 2, w rozdziale 16)

- Rajmund sprawdzał jakość towarów przed ich wysłaniem. Jakość sprzedawanych produktów mogła ulec pogorszeniu, co może prowadzić do wyższego poziomu zwrotów i/lub niesprzedawalnych zapasów. (Wycena)

Oszacowanie ryzyka: Niskie prawdopodobieństwo/Niska skala = Niskie ryzyko

Reakcja na ryzyko: (omówione w tomie 2, w rozdziale 16)

Pogorszenie sytuacji gospodarczej i zależność gospodarcza – ryzyko rozległe

- Kumar i Spółka jest firmą zależną od swojego głównego klienta, Delta Meble, na którego przypada ponad 90% sprzedaży Kumar. W gorszej sytuacji gospodarczej Delta może odwoływać zamówienia. Może mieć to wpływ na naruszanie konwenantów bankowych i zawyżanie wartości aktywów. Gdyby bank zażądał zwrotu pożyczki, spółka nie byłaby w stanie kontynuować działalności. (Wycena)

Oszacowanie ryzyka: Umiarkowane prawdopodobieństwo wystąpienia/Umiarkowana skala = Umiarkowane ryzyko
Reakcja na ryzyko: (omówione w tomie 2, w rozdziale 16)

Ryzyko oszustwa

Ujmowanie przychodów

- Możliwość niekonsekwentnego stosowania zasad (polityki) rachunkowości.

Oszacowanie ryzyka: Umiarkowane prawdopodobieństwo/Umiarkowana skala = Umiarkowane ryzyko, ale MSB 240.26 uznaje, że jest to ryzyko znaczące i jest w ten sposób traktowane.

Reakcja na ryzyko: (omówione w tomie 2, w rozdziale 16).

Minimalizacja podatków – ryzyko rozległe

- Kierownictwo może być nastawione na minimalizację obciążeń podatkowych. Oszacowania kierownictwa mogą zatem nie być obiektywne, mogą się także pojawić nieautoryzowane zapisy dziennika. (Kompletność, Dokładność)

Oszacowanie ryzyka: Wysokie prawdopodobieństwo/Umiarkowana skala = Ryzyko umiarkowane do wysokiego, oraz powinno być rozważane jako ryzyko znaczące.

Reakcja na ryzyko: (omówione w tomie 2, w rozdziale 16).

Pogorszenie sytuacji gospodarczej i zależność gospodarcza – ryzyko rozległe

- Spadek sprzedaży i presja związana z płynnością mogą prowadzić do manipulacji w sprawozdaniu finansowym w celu uniknięcia złamania warunków kowenantów bankowych. (Wszystkie stwierdzenia)

Oszacowanie ryzyka: Umiarkowane prawdopodobieństwo/Wysoka skala = Ryzyko umiarkowane do wysokiego, oraz powinno być rozważane jako ryzyko znaczące.

Reakcja na ryzyko: (omówione w tomie 2, w rozdziale 16)

Nieobecność Rajmunda w działalności jednostki – ryzyko rozległe

- Nieobecność Rajmunda oznacza minimalny nadzór nad pracą Renaty. Poza tym wydaje się, że Renata to osoba o niskim morale, odczuwająca presję finansową. Sytuacja taka stwarza zachętę, możliwość i usprawiedliwienie dla kradzieży gotówki/towarów (Istnienie) i/lub manipulacji w sprawozdaniu finansowym.

Oszacowanie ryzyka: Umiarkowane prawdopodobieństwo/Umiarkowana skala = Umiarkowane ryzyko

Reakcja na ryzyko: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 16)*

Strony powiązane

- Transakcje ze stronami powiązаныmi mogą być poddane manipulacji, w wyniku czego może być zawyżona sprzedaż. (Wycena)

Oszacowanie ryzyka: Umiarkowane prawdopodobieństwo/Umiarkowana skala = Ryzyko umiarkowane, oraz powinno być rozważane jako ryzyko znaczące

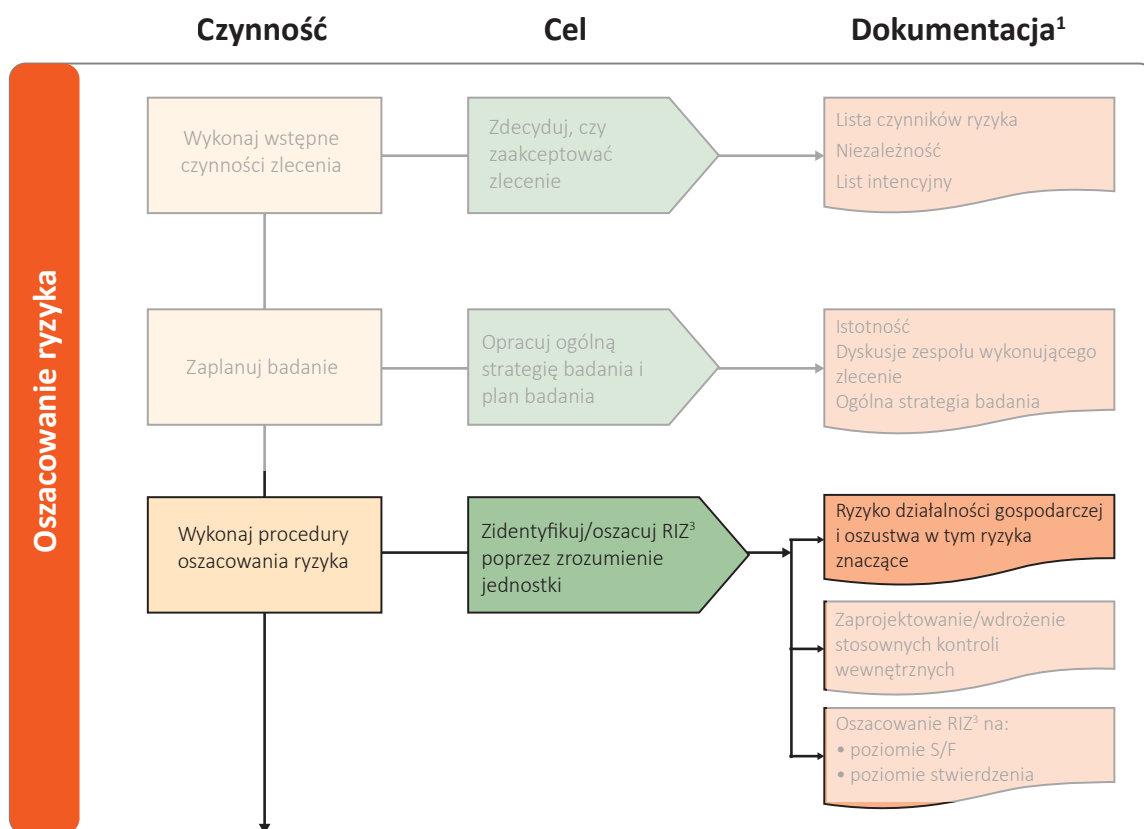
Reakcja na ryzyko: *(omówione w tomie 2, w rozdziale 16)*

Uwaga: Znaczące ryzyka wymagają szczególnego rozpatrzenia w badaniu przez biegłego rewidenta, w tym uzyskania zrozumienia kontroli występujących w jednostce powiązanych z takim ryzykiem. Jeżeli takie kontrole nie istnieją, prawdopodobne jest występowanie znaczącej słabości.

10

RYZIKO ZNACZĄCE

<i>Zawartość rozdziału</i>	Odpowiednie MSB
Wytyczne na temat rodzaju i określania znaczącego ryzyka, szczególnego rozważania takiego ryzyka w ramach wymaganych procedur badania oraz komunikacji z osobami sprawującymi nadzór.	240, 260 (zmieniony) 315 (zmieniony), 330

**Uwagi:**

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.
3. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
240.26	Identyfikując i szacując ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, biegły rewident, w oparciu o założenie, że ryzyka oszustwa wiążą się z ujmowaniem przychodów, ocenia, które rodzaje przychodów, transakcji związanych z przychodami lub stwierdzeń mogą stanowić podstawę takich ryzyk. Paragraf 47 określa wymogi co do dokumentacji, w oparciu o którą biegły rewident stwierdza, że założenie to nie ma zastosowania w warunkach danego zlecenia, a tym samym nie identyfikuje ujmowania przychodów jako ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Zob. par. A28–A30)
315.4	Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej: (a) Znaczące ryzyko – zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, które według osądu biegłego rewidenta wymaga szczególnego rozważenia podczas badania.
315.25	Biegły rewident identyfikuje i dokonuje oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia: (a) na poziomie sprawozdania finansowego oraz (zob. par. A122–A125) (b) na poziomie stwierdzenia dla grup transakcji, sald kont i ujawnień, (zob. par. A126–A131) co stwarza podstawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania.
315.27	Częścią oszacowania ryzyka opisanego w paragrafie 25 jest ustalenie przez biegłego rewidenta, czy którekolwiek ze zidentyfikowanych ryzyk stanowi, według jego osądu, ryzyko znaczące. Dokonując tego osądu, biegły rewident wyłącza wpływ zidentyfikowanych kontroli związanych z tym ryzykiem.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.28	Dokonując osądu, które ryzyka są znaczące, biegły rewident rozważa co najmniej: <ul style="list-style-type: none"> (a) czy ryzyko jest ryzykiem oszustwa, (b) czy ryzyko wiąże się z ostatnimi znaczącymi zmianami w gospodarce, rachunkowości i innych dziedzinach i dlatego wymaga szczególnej uwagi, (c) złożoność transakcji, (d) czy ryzyko wiąże się ze znaczącymi transakcjami ze stronami powiązanymi, (e) stopień subiektywizmu przy wycenie informacji finansowych, których dotyczy ryzyko, a w szczególności tych wycen, z którymi wiąże się szeroki zakres niepewności wyceny, oraz (f) czy ryzyko dotyczy znaczących transakcji nie wchodzących w normalny zakres działalności jednostki lub transakcji, które z innych względów wydają się nietypowe. (Zob. par. A141–A145)
315.29	Jeżeli biegły rewident ustalił, że istnieje znaczące ryzyko, biegły rewident uzyskuje zrozumienie kontroli jednostki, w tym czynności kontrolnych stosownych dla tego ryzyka. (Zob. par. A146–A148)
330.21	Jeżeli biegły rewident stwierdził, że oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia jest znaczące, to przeprowadza procedury wiarygodności będące reakcją na to konkretne ryzyko. Jeżeli reakcją na znaczące ryzyka są wyłącznie procedury wiarygodności, to powinny one polegać na testach szczegółowych. (Zob. par. A53)
550.18	Wypełniając wymóg MSB 315 (zmienionego) dotyczący identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, biegły rewident identyfikuje i szacuje ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi oraz ustala, czy którekolwiek z tych ryzyk są ryzykami znaczącymi. Dokonując tych ustaleń, biegły rewident traktuje zidentyfikowane znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, wykraczające poza normalny tok działalności jednostki jako prowadzące do znaczących ryzyk.
550.19	Jeżeli biegły rewident identyfikuje czynniki ryzyka oszustwa (w tym okoliczności odnoszące się do istnienia strony powiązanej o dominującym wpływie) podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka oraz powiązanych czynności dotyczących stron powiązanych, biegły rewident rozważa takie informacje podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem zgodnie z MSB 240. (Zob. par. A6, A29–A30)

10.1 Przegląd

Po zidentyfikowaniu i oszacowaniu ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa należy rozważyć, czy występuje znaczące ryzyko. Znaczące ryzyko to oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia tak wysokie, że w osądzie biegłego rewidenta wymaga szczególnego uwzględnienia w badaniu.

Znaczące ryzyko jest szacowane przed uwzględnieniem wszelkich łagodzących je kontroli. Określenie znaczącego ryzyka oparte jest na ryzyku nieodłącznym (przed rozważeniem związanej z nim kontroli wewnętrznej), a nie na ryzyku połączonym (rozważenie zarówno ryzyka nieodłącznego, jak i ryzyka kontroli wewnętrznej). Na przykład, spółka dysponująca dużym zapasem diamentów cechuje się wysokim nieodłącznym ryzykiem kradzieży. Reakcją kierownictwa na to ryzyko jest zapewnienie bezpiecznych miejsc przechowywania diamentów. Połączone ryzyka istotnego zniekształcenia są zatem minimalne. Ponieważ jednak ryzyko straty (przed uwzględnieniem kontroli wewnętrznej) jest wysoce prawdopodobne, a jego wielkość miałaby istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, ryzyko jest określone jako „znaczące”.

UWAGA

Rozważając występowanie znaczącego ryzyka trudno jest czasami nie uwzględnić łagodzącego wpływu odpowiedniej kontroli wewnętrznej. Dzieje się tak szczególnie wtedy, gdy osoby wdrażające kontrole są dobrze znane biegłemu rewidentowi i najprawdopodobniej posiadają wysokie kompetencje w tym co robią.

Jakie działania należy podjąć, by oddzielić ryzyko nieodłączne od wdrożonych kontroli? Przykładowo: dorosła osoba zamierzająca przekroczyć ruchliwą ulicę najprawdopodobniej nie uważa tej czynności za bardzo ryzykowną. Dzieje się tak dlatego że zgodnie z założeniami dorosłe osoby używają wzroku i słuchu oraz doświadczenia (w przekraczaniu ulic) do tego, by bezpiecznie przedostać się na drugą stronę drogi. Oszacowanie ryzyko wiąże jednak ryzyko nieodłączne związane z przekraczaniem ulicy z kilkoma czynnościami kontrolnymi (korzystanie ze zmysłu wzroku, słuchu i dotychczasowego doświadczenia). Aby zatem ocenić, czy przekraczanie ulicy wiąże się ze znaczącym ryzykiem (tj. przed kontrolami) osobie przekraczającej ulicę należałoby założyć oczy, zatkać uszy i dopiero wtedy poprosić o wykonanie zadania.

10.2 Przykłady

Przykłady znaczącego ryzyka jest przedstawione na ilustracji poniżej.

Ilustracja 10.2-1

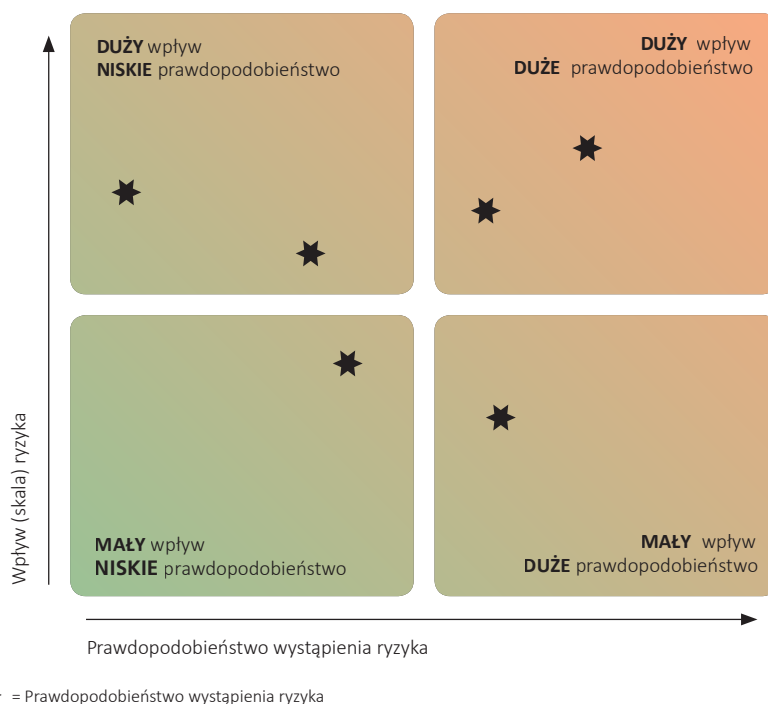
Źródła	Przykłady
Czynności o wysokim ryzyku	Obejmują działania lub zdarzenia, przy których łatwo mogą wystąpić istotne zniekształcenia. Na przykład, zapasy wysokiej wartości diamentów lub sztabek złota przechowywane przez jubilera, czy wprowadzenie nowego/złożonego systemu księgowego.
Znaczące, nierutynowe transakcje (wielkość lub charakter)	Zidentyfikowane znaczące transakcje ze stronami powiązanymi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki powinny być traktowane jako prowadzące do znaczącego ryzyka. Obejmuje to rzadkie lub duże transakcje. Na przykład: <ul style="list-style-type: none"> • nietypowa liczba rutynowych transakcji z podmiotem powiązanym, • duży kontrakt dotyczący sprzedaży lub dostaw, • zakup lub sprzedaż istotnych aktywów przedsiębiorstwa lub jego segmentów, oraz • sprzedaż przedsiębiorstwa stronie trzeciej. Rutynowe, nieskomplikowane transakcje stanowiące przedmiot systematycznego przetwarzania z mniejszym prawdopodobieństwem powodują wystąpienie znaczącego ryzyka.
Kwestie wymagające osądu lub interwencji kierownictwa	Na przykład: <ul style="list-style-type: none"> • założenia i obliczenia stosowane przez kierownictwo przy opracowywaniu najważniejszych oszacowań, • skomplikowane obliczenia lub zasady księgowe, • ujmowanie przychodów (zakłada się, że jest to ryzyko znaczące), które podlega różnym interpretacjom, • szeroki zakres ręcznego zbierania i przetwarzania danych, oraz • sytuacje, w których wymagana jest interwencja kierownika jednostki w celu określenia podejścia księgowego, które ma być stosowane.
Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym	Na przykład, ilościowe i jakościowe aspekty ujawnień, takie jak: <ul style="list-style-type: none"> • nowe lub zmienione ujawnienia, wymagane w wyniku zmian w otoczeniu jednostki, sytuacji finansowej lub działalności, np. znaczące połączenie jednostek lub reorganizacja jej finansów, • zmiany w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, które mają znaczący wpływ na jednostkę, • ujawnienia dotyczące zobowiązań z tytułu emerytur lub innych świadczeń emerytalnych, • znaczące założenia przyjęte przez kierownika jednostki służące do przygotowywania szacunków, • czynniki prowadzące do znaczącej utraty wartości składnika aktywów.

Źródła	Przykłady
Możliwość oszustw	<p>Ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa (zamierzonego i celowo ukrywanego) jest wyższe od ryzyka niewykrycia istotnego zniekształcenia wynikającego z błędu.</p> <p>Oceniając, czy znaczące ryzyko może wynikać ze zidentyfikowanych czynników ryzyka oszustwa oraz możliwych scenariuszy i planów przedstawionych podczas dyskusji w zespole prowadzącym badanie (patrz tom 2, rozdział 7) należy uwzględnić następujące zagadnienia:</p> <ul style="list-style-type: none"> • umiejętności osoby potencjalnie dopuszczającej się oszustwa, • względna wielkość pojedynczych kwot poddanych manipulacji, • poziom upoważnień kierownictwa lub pracownika w odniesieniu do: <ul style="list-style-type: none"> – pośredniej lub bezpośredniej manipulacji dokumentacją księgową, oraz – omijania procedur kontroli, • częstotliwość i zakres manipulacji, • możliwy zakres zmywy, • celowe wprowadzanie biegłego rewidenta w błąd, oraz • doświadczenie z poprzednich badań lub obawy wyrażane przez inne osoby. <p>Znaczące ryzyko oszustwa może być zidentyfikowane na każdym etapie badania w wyniku pozyskiwania nowych informacji.</p>

10.3 Identyfikowanie znaczącego ryzyka

Jeżeli ryzyka istotnych zniekształceń zostały już zidentyfikowane i oszacowane, należy teraz dokonać przeglądu ustaleń, a następnie wybrać (na podstawie zawodowego osądu) te spośród ryzyk, które są rzeczywiście znaczące. Na przykład, jeżeli oszacowanie ryzyka rozpisano tak jak na ilustracji poniżej (gwiazdki przedstawiają oszacowane ryzyko), do pierwszych ryzyk uznanych za znaczące zaliczono by dwa spośród nich, które przypadają na zaznaczony kolorem obszar (ryzyka o dużym wpływie i wysokim prawdopodobieństwie).

Ilustracja 10.3-1



Rozważania	
Czynniki mogące wskazywać na możliwość występowania „znaczącego ryzyka”	Ryzyko oszustw.
	Ryzyka związane z niedawnymi, znaczącymi wydarzeniami gospodarczymi, księgowymi lub innym i w związku z tym wymagają szczególnej uwagi.
	Złożoność transakcji.
	Znaczące transakcje ze stronami powiązanymi.
	Stopień subiektywności pomiaru informacji finansowych związanych z ryzykiem, zwłaszcza tych obarczonych dużą dozą niepewności pomiaru.
	Znaczące transakcje, które nie mieszczą się w normalnym zakresie działalności gospodarczej przez jednostkę lub wydają się nietypowe z innego powodu.

W mniejszych jednostkach znaczące ryzyka często związane są z kwestiami nakreślonymi w ilustracji poniżej.

Ilustracja 10.3-2

Zagadnienie będące przedmiotem zlecenia/ Informacje	Cechy charakterystyczne
Znaczące nierutynowe transakcje	<ul style="list-style-type: none"> Wysokie ryzyko nieodłączne (prawdopodobieństwo i skutek). Transakcje, które występują rzadko i nie podlegają systematycznemu przetwarzaniu. Nietypowe ze względu na ich wielkość lub charakter (jak na przykład przejście innej jednostki). Wymagają interwencji kierownictwa: <ul style="list-style-type: none"> w celu określenia sposobu księgowania, oraz dla zebrania i przetworzenia danych. Wymagają zastosowania skomplikowanych obliczeń lub zasad rachunkowości Charakter transakcji powoduje trudności z wdrożeniem przez jednostkę skutecznych mechanizmów kontroli wewnętrznej nad ryzykiem.
Znaczące kwestie podlegające osądom	<ul style="list-style-type: none"> Wysokie ryzyko nieodłączne. Wiążą się ze znaczącą niepewnością pomiaru (np. dokonywanie szacunków księgowych). Stosowane zasady rachunkowości mogą być przedmiotem różnej interpretacji (na przykład przygotowanie szacunków księgowych lub stosowanie zasad uznawania przychodu). Wymagany osąd kierownictwa może być subiektywny, złożony lub wymagać założeń dotyczących skutków przyszłych zdarzeń (na przykład osądy dotyczące wartości godziwej, wyceny szybko starzejących się zapasów itd.).
Znaczące ryzyka transakcyjne	<ul style="list-style-type: none"> Mogą wystąpić nieliczne ryzyka transakcyjne odnoszące się do głównych procesów gospodarczych (na przykład wysłanie towarów bez fakturowania w procesie sprzedaży), których skutkiem może być istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym, jeżeli ryzyko to nie zostanie zminimalizowane. Tam, gdzie takie ryzyka wymagają szczególnego rozważenia w badaniu, uważa się je za znaczące. W przypadku braku kontroli wewnętrznych minimalizujących takie ryzyko, należałoby je zgłosić kierownikowi jednostki jako znaczącą słabość.
Oszustwo	<ul style="list-style-type: none"> Uznawanie przychodów. Zakłada się, że jest to znaczące ryzyko. Obejście kontroli przez kierownictwo lub subiektywizm oszacowań itd. Główne transakcje z podmiotami powiązanymi używane do zwiększenia sprzedaży lub zakupów. Zmowa z klientami lub dostawcami, na przykład ustawianie cen lub przetargów. Niezarejestrowane lub fikcyjne transakcje.

Poniżej opisano właściwą reakcję biegłego rewidenta na ryzyko określone jako „znaczące”.

Ilustracja 10.4-1

Etapy badania	Opis
Ocena modelu i wdrożenia kontroli wewnętrznej dotyczącej każdego znaczącego ryzyka	<p>Czy kierownictwo zaprojektowało i wdrożyło kontrolę wewnętrzną minimalizującą znaczące ryzyko? Rozważ istnienie kontroli bezpośrednich, takich jak czynności kontrolne i kontroli pośrednich (rozległych), które mogą obejmować środowisko kontroli, oszacowanie ryzyka, systemy informacyjne i elementy monitorowania. Informacja ta będzie pomocna w opracowaniu skutecznej reakcji w stosunku do zidentyfikowanego ryzyka.</p> <p>W sytuacji, gdy znaczące nierutynowe lub zależne od osądu kwestie nie podlegają rutynowej kontroli wewnętrznej (na przykład, zdarzenia jednorazowe lub występujące corocznie), biegły rewident powinien ocenić świadomość kierownictwa dotyczącą ryzyka i stosowność jego reakcji na nie. Jeżeli na przykład, jednostka zakupiła aktywa innego podmiotu, reakcja jednostki mogłaby obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zatrudnienie niezależnego specjalisty do spraw wyceny pozyskanych aktywów, • zastosowanie odpowiednich zasad rachunkowości, oraz • odpowiednie ujawnienie transakcji w sprawozdaniu finansowym. <p>Gdy biegły rewident stwierdzi, że kierownictwo niewłaściwie zareagowało (przy wdrażaniu kontroli wewnętrznej nad znaczącym ryzykiem) i w kontroli wewnętrznej jednostki występują istotne słabości, powinien powiadomić (możliwie najszybciej) osoby sprawujące nadzór.</p>
Opracowanie reakcji w badaniu na zidentyfikowane znaczące ryzyko	<p>Czy planowane dalsze procedury badania odnoszą się konkretnie do znaczącego ryzyka? Procedury powinny być zaprojektowane tak, aby uzyskać dowody badania o dużej wiarygodności, powinny także uwzględniać testy kontroli i procedury wiarygodności.</p> <p>W wielu przypadkach, procedury badania mogą po prostu stanowić rozwinięcie procedur, które byłyby przeprowadzane w każdej sytuacji. Na przykład, jeżeli znaczące ryzyko jest związane z możliwym subiektywizmem kierownictwa, dotyczącym na przykład przygotowania oszacowania, rozszerzone procedury wiarygodności będą obejmowały:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ocenę zasadności przyjętych założeń, • zidentyfikowanie źródeł i wiarygodności użytych informacji (zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych), • Rozważenie istnienia jakiegokolwiek błędu w szacunkach z poprzedniego okresu sprawozdawczego w porównaniu z faktami, oraz • przegląd metod zastosowanych do ustalenia szacunków (w tym formuł w elektronicznych arkuszach kalkulacyjnych).
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór (OSN)	<p>Przekazywanie informacji na temat znaczącego ryzyka pomoże osobom sprawującym nadzór zrozumieć te sprawy, a także powód, dla którego wymagają one szczególnej uwagi podczas badania. Może również ułatwić tym osobom wykonanie ciężącego na nich obowiązku sprawowania nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej. Przekazywane informacje mogą obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sposób, w jaki biegły rewident zamierza postąpić w przypadku znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, • sposób, w jaki biegły rewident zamierza postąpić w odniesieniu do obszarów, w których oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia jest wyższe, • w przypadku gdy zastosowanie ma MSB 701 – wstępną ocenę biegłego rewidenta dotyczącą spraw, które mogą wymagać jego szczególnej uwagi podczas badania i z tego względu mogą stanowić kluczowe sprawy badania, • sposób, w jaki biegły rewident zamierza odnieść się do wpływu na poszczególne sprawozdania i ujawnienia dotyczące znaczących zmian: <ul style="list-style-type: none"> – w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, lub – w otoczeniu jednostki, jej sytuacji finansowej lub działalności.
Analityczne procedury wiarygodności nie są wystarczające	<p>Zastosowanie wyłącznie analitycznych procedur wiarygodności nie jest uważane za odpowiednią reakcję na znaczące ryzyko. Jeżeli podejście do znaczącego ryzyka obejmuje wyłącznie procedury wiarygodności, procedury badania mogą składać się:</p> <ul style="list-style-type: none"> • z samych testów szczegółowych, lub • połączenia testów szczegółowych i analitycznych procedur wiarygodności.

Uwaga: Jeżeli planowane jest przeprowadzenie testu skuteczności działania kontroli, która ogranicza znaczące ryzyko, biegły rewident nie może polegać na uzyskanych podczas wcześniejszych badań dowodach dotyczących skuteczności działania kontroli wewnętrznej.

10.5 Dokumentowanie znaczącego ryzyka

Zidentyfikowanie znaczącego ryzyka i proponowana reakcja w badaniu powinny być udokumentowane. Jeżeli wszystkie ryzyka są udokumentowane w jednym miejscu, dokumentacja znaczącego ryzyka może być po prostu rozwinięciem informacji już udokumentowanych.

Dokumentacja badania zawiera również informacje o znaczących ryzykach przekazane osobom sprawującym nadzór:

- jeśli takie informacje zostały przekazane na piśmie, biegły rewident zachowuje ich kopię,
- jeśli zostały przekazane ustnie, biegły rewident sporządza notatkę do akt, przedstawiającą omówione kwestie oraz zawierającą informację o tym, kiedy i kogo poinformowano o takich kwestiach.

Uwaga: Ujmowanie przychodów uznawane jest za znaczące ryzyko

Jeżeli biegły rewident stwierdził, że ujmowanie przychodów nie stanowi znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, powody tej decyzji powinny być uwzględnione w dokumentacji badania.

10.6 Studia przypadków – znaczące ryzyko

Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Znaczące ryzyka można zidentyfikować na podstawie listy czynników ryzyka i ich oszacowania. Patrz formularze zawarte w omówieniu studiów przypadków w tomie 2, w rozdziałach 8 i 9. Formularz taki może być także wykorzystany do wzajemnego odniesienia każdego znaczącego ryzyka do szczegółowego planu badania.

Dla każdego zidentyfikowanego znaczącego ryzyka należy udokumentować reakcję kierownictwa oraz opracować odpowiednie procedury badania stanowiące reakcję na to specyficzne ryzyko.

(Fragment)

Znaczące ryzyko	Reakcja kierownictwa	Reakcja w badaniu	Odniesienie do dokumentacji roboczej (D/R)
Możliwe naruszenie warunków finansowania udzielonego przez bank?	Sporządzenie i monitorowanie prognoz przepływów pieniężnych. Renegocjacja kwoty i warunków finansowania.	Przejrzeć się planom wzrostu spółki i rozważyć, czy prognozowane przepływy pieniężne są realistyczne. Przejrzeć i porównać rzeczywiste wyniki i przepływy pieniężne. Upewnić się, że wycena należności i zapasów (zabezpieczenie pożyczek) jest realna. Przejrzeć wnioski spółki o refinansowanie kierowane do banku. Przejrzeć odpowiedzi/korespondencję z bankiem.	(Nie załączone)
Możliwa jest manipulacja w sprawozdaniu finansowym w celu uniknięcia zła- mania konwenantów bankowych.	Brak Kierownictwo w ogóle nie postrzega tego jako ryzyka.	Uważnie przejrzeć założenia zastosowane w prognozach przepływów pieniężnych i podstawy do sporządzania rzeczywistych przepływów pieniężnych. Upewnić się, że podstawa wyceny należności i zapasów jest aktualna i poprawna. Uważnie sprawdzić istnienie i dokładność sprzedaży, ponieważ istnieje presja związana z utrzymaniem i wzrostem sprzedaży, mimo trudnego otoczenia gospodarczego.	
Niespójne uznawanie przychodów (zakładane ryzyko oszustwa).	Kierownik sprzedaży przegląda umowy sprzedaży o wartości przekraczającej 500€.	Przegląd głównych umów (oraz próby z mniejszych umów) i dyskusja z kierownikiem sprzedaży, w celu upewnienia się, że przychody w okresie sprawozdawczym były właściwie uznawane.	
Nieautoryzowane zapisy dziennika.	Kierownictwo zgodziło się na wprowadzenie w życie polityki wymagającej zatwierdzenia wszystkich zapisów dziennika, ale nie została ona jeszcze wdrożona.	Zidentyfikować i przejrzeć wszystkie zapisy dziennika przekraczające 1500€ oraz wszystkie zapisy w ostatnim miesiącu okresu sprawozdawczego i w miesiącu następnym po jego zakończeniu.	
Znaczące zwiększenie obrotów z tytułu transakcji ze stronami powiązanymi.	Obowiązuje reguła, że transakcje ze stronami powiązanymi są przeprowadzane zgodnie z normalnymi warunkami sprzedaży. Obejmuje ona każde udostępnienie aktywów spółki lub usług na rzecz kierownictwa lub pracowników.	Przegląd zrozumienia przez pracowników tej reguły dokonany w drodze zapytań i inspekcji. Zlokalizuj wszystkie transakcje ze stronami powiązanymi i upewnij się, że zostały zidentyfikowane i, że te transakcje, warunki sprzedaży, ich charakter oraz daty są rzeczywiście właściwe.	

O wszystkich znaczących ryzykach, które zostały zidentyfikowane, osoby sprawujące nadzór zostały poinformowane w piśmie z dnia 5 grudnia 20x2 r. Pismo to znajduje się w aktach pod numerem 300-2.

Sporządził: FJ

Data: 8 grudnia 20X2 r.

Przejrzal: LF

Data: 5 stycznia 20X3 r.

Notatka do akt: Kumar i Spółka**Identyfikowanie znaczącego ryzyka**

Poniżej opisano zidentyfikowane obszary znaczącego ryzyka, reakcje kierownictwa i reakcje w badaniu.

Pogorszenie sytuacji gospodarczej

Spółka nie ucierpiała nadmiernie w wyniku pogorszenia sytuacji gospodarczej. Rajmund powinien jednak okresowo przeglądać obliczenia dotyczące konwenantów bankowych, ale nie poświęcał na to uwagi w bieżącym okresie sprawozdawczym podlegającym badaniu. Obliczymy ponownie wszystkie wskaźniki w celu ustalenia stanu dotyczącego tych konwenantów. Przeprowadzimy także więcej procedur badania dla obszarów badania, które są uwzględnione w wyliczeniach. Ryzyko jest tym większe, im bardziej spółka zbliża się do naruszenia z powodu możliwości manipulacji w sprawozdaniu finansowym.

Minimalizacja podatków

Nie ma kontroli kierownictwa związanych bezpośrednio z tą sprawą. Reakcją na to ryzyko będzie dokładne przejrzanie szacunków kierownictwa i zapisów dziennika (patrz poniżej).

Nieautoryzowane zapisy dziennika

Rajmund powinien autoryzować wszystkie zapisy dziennika, ale ostatnio nie robił tego systematycznie. Zidentyfikujemy i przejrzymy wszystkie zapisy dziennika przekraczające 500€ oraz wszystkie zapisy w ostatnim miesiącu okresu sprawozdawczego i miesiącu następnym po jego zakończeniu.

Transakcje ze stronami powiązanymi

W spółce obowiązuje reguła, że wszystkie transakcje ze stronami powiązanymi są identyfikowane, i jako takie są przeprowadzane zgodnie z normalnymi warunkami sprzedaży. Zweryfikujemy zrozumienie tej zasady przepytując Rajmunda i Renatę oraz przeprowadzając inspekcję. Upewnimy się, że warunki sprzedaży, ich charakter oraz daty są dla wszystkich transakcji ze stronami powiązanymi właściwe. Zachowamy także czujność podczas całego badania w odniesieniu do transakcji będących poza zwykłym trybem działalności gospodarczej jednostki i upewnimy się, czy wszystkie transakcje ze stronami powiązanymi faktycznie zostały zidentyfikowane.

Ujmowanie przychodów

Zasady ujmowania przychodów ze sprzedaży są dość proste, a większość sprzedaży Kumar dokonuje do Delta Meble. Prace w ramach badania wykonywane w odniesieniu do przyporządkowania do właściwego okresu oraz do transakcji ze stronami powiązanymi uwzględniające wszelkie możliwości oszustwa wynikającego z niewłaściwego ujmowania przychodów.

Komunikacja

Znaczące ryzyka opisane powyżej oraz proponowaną przez nas reakcję w badaniu omówiliśmy z kierownictwem (którego członkowie są również osobami sprawującymi nadzór) dnia 7 grudnia 20X2 r. Kierownictwo nie miało żadnych pytań.

Sporządził: FJ

Data: 9 grudnia 20X2 r.

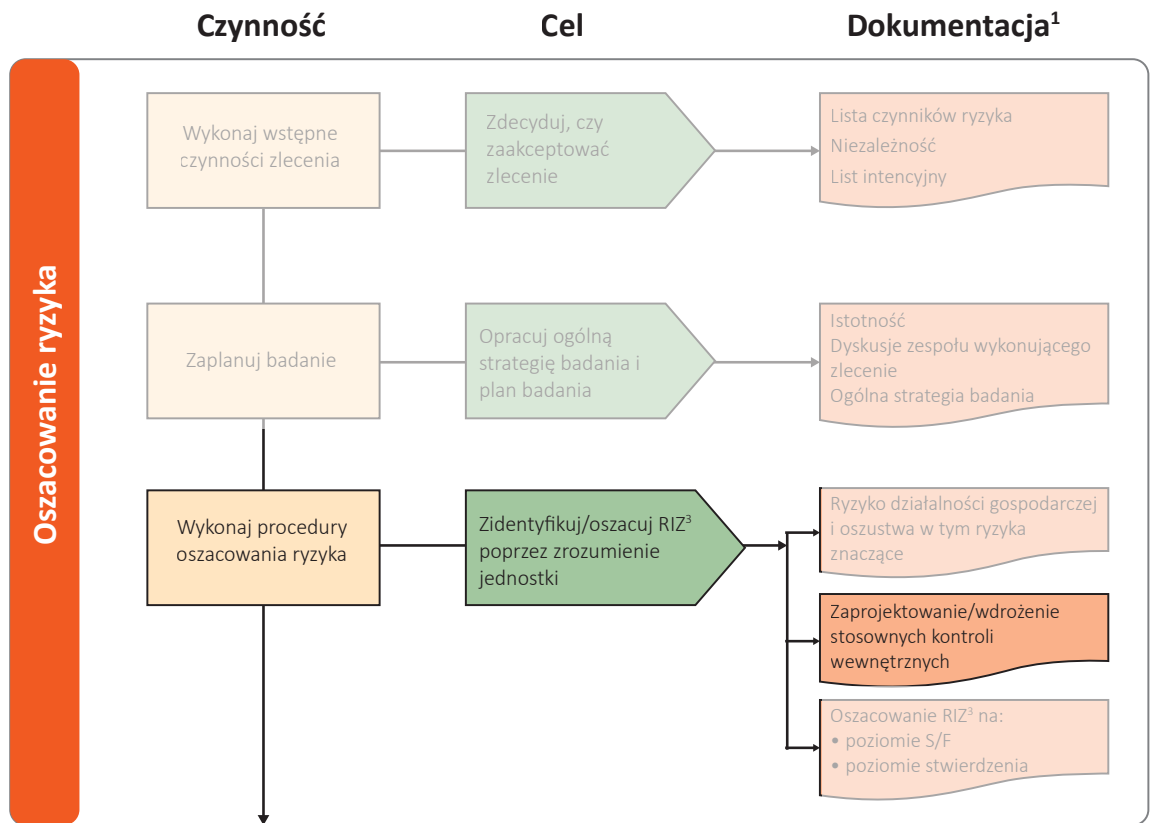
Przejrzał: LF

Data: 5 stycznia 20X3 r.

11

ZROZUMIENIE KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

<i>Zawartość rozdziału</i>	Odpowiednie MSB
Wytyczne dotyczące kroków podejmowanych w celu zrozumienia kontroli wewnętrznej istotnej dla badania: <ul style="list-style-type: none">• oceny modelu i wdrożenia kontroli wewnętrznej, oraz• dokumentacji według dwóch możliwych sposobów podejścia.	315 (Zmieniony)

**Uwagi:**

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.
3. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.4	Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej: <ol style="list-style-type: none"> Stwierdzenia – wyrażone bezpośrednio lub pośrednio oświadczenia kierownika jednostki, zawarte w sprawozdaniu finansowym, wykorzystywane przez biegłego rewidenta do rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić. Ryzyko gospodarcze – ryzyko wynikające ze znaczących warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które może ujemnie wpływać na zdolność jednostki do osiągnięcia celów i realizowania jej strategii, lub z określenia niewłaściwych celów i strategii. Kontrola wewnętrzna – proces zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany przez osoby sprawujące nadzór, kierownika jednostki i innych pracowników, mający dostarczyć racjonalnej pewności, że cele jednostki dotyczące wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i wydajności działalności oraz zgodności z mającymi zastosowanie przepisami prawa oraz regulacjami są osiągnięte. Termin „kontrola” dotyczy każdego aspektu jednego lub kilku elementów kontroli wewnętrznej.
315.12	Biegły rewident uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznej stosownej dla badania. Chociaż większość kontroli stosownych dla badania prawdopodobnie dotyczy sprawozdawczości finansowej, nie wszystkie kontrole dotyczące sprawozdawczości finansowej są znaczące dla badania. Ocena, czy dana kontrola pojedynczo lub w powiązaniu z innymi kontrolami jest stosowna dla badania, należy do zawodowego osądu biegłego rewidenta. (Zob. par. A50–A73)
315.14	Biegły rewident uzyskuje zrozumienie środowiska kontroli. Częścią uzyskania tego zrozumienia będzie ocena biegłego rewidenta czy: <ol style="list-style-type: none"> kierownik jednostki, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, stworzył i utrzymał kulturę uczciwości i etycznego zachowania, oraz mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie odpowiednią podstawę dla innych elementów kontroli wewnętrznej oraz, czy te inne elementy nie są podważane przez słabości środowiska kontroli. (Zob. par. A77–A87)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.15	<p>Biegły rewident uzyskuje zrozumienie, czy w jednostce działa proces:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) identyfikacji ryzyk gospodarczych stosownych dla celów sprawozdawczości finansowej, (b) oszacowania znaczenia tych ryzyk, (c) oceny prawdopodobieństwa wystąpienia tych ryzyk, oraz (d) podejmowania decyzji o działaniach stanowiących reakcję na te ryzyka. (Zob. par. A88)
315.18	<p>Biegły rewident uzyskuje zrozumienie systemu informacyjnego, w tym powiązanych procesów gospodarczych stosownych dla sprawozdawczości finansowej, w tym następujących obszarów: (zob. par. A90–A92 i A95–A96)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) grup transakcji stanowiących przedmiot działalności jednostki, które są znaczące dla sprawozdania finansowego, (b) procedur stosowanych zarówno w ramach technologii informacyjnych (IT), jak i systemów ręcznych, za pomocą których transakcje te są inicjowane, rejestrowane, przetwarzane, i - gdy to niezbędne - poprawiane, przenoszone do księgi głównej i wykazywane w sprawozdaniu finansowym, (c) powiązanych zapisów księgowych, wspierających informacje i poszczególne salda w sprawozdaniu finansowym, stosowanych do inicjowania, rejestrowania, przetwarzania i wykazywania transakcji; obejmuje to korygowanie niepoprawnych informacji oraz sposób przenoszenia informacji do księgi głównej; zapisy te mogą być dokonywane ręcznie albo elektronicznie, (d) sposobu, w jaki w systemie informacyjnym są ujawniane zdarzenia i warunki, inne niż transakcje, które są znaczące dla sprawozdania finansowego, (e) procesu sprawozdawczości finansowej stosowanego do sporządzania sprawozdania finansowego jednostki, w tym znaczących wartości szacunkowych i ujawnień, oraz (f) kontroli dotyczących zapisów dziennika, w tym nietypowych zapisów dziennika stosowanych do rejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji bądź korekt. (Zob. par. A93–A94) <p>Zrozumienie systemu informacyjnego związanego ze sprawozdawczością finansową obejmuje odpowiednie aspekty tego systemu dotyczące informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym uzyskanych z księgi głównej lub pomocniczej lub spoza nich.</p>
315.19	<p>Biegły rewident uzyskuje zrozumienie sposobu, w jaki jednostka informuje o rolach i odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową oraz znaczących zagadnieniach związanych ze sprawozdawczością finansową, w tym o: (zob. par. A97–A98)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) komunikacji między kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór, oraz (b) komunikacji zewnętrznej, takiej jak ta z organami regulacyjnymi.
315.20	<p>Biegły rewident uzyskuje zrozumienie czynności kontrolnych stosownych dla badania, których zrozumienie jest według jego osądu niezbędne do oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia oraz zaprojektowania dalszych procedur badania odpowiadających oszacowanym ryzykom. Badanie nie wymaga zrozumienia działania wszystkich czynności kontrolnych dotyczących każdej znaczącej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub każdego stwierdzenia ich dotyczącego. (Zob. par. A99–A106)</p>
315.21	<p>Poznając czynności kontrolne jednostki, biegły rewident uzyskuje zrozumienie sposobu, w jaki jednostka zareagowała na ryzyka powstające w związku z IT. (Zob. par. A107–A109)</p>
315.22	<p>Biegły rewident uzyskuje zrozumienie głównych działań podejmowanych przez jednostkę w celu monitorowania kontroli wewnętrznej stosownej dla sprawozdawczości finansowej, w tym tych powiązanych z tymi czynnościami kontrolnymi, które są znaczące dla badania oraz ze sposobami inicjowania przez jednostkę działań zaradczych korygujących słabości jej kontroli. (Zob. par. A110–A112)</p>

11.1 Przegląd

Niniejszy rozdział zajmuje się zakresem prac wymaganych do zrozumienia kontroli wewnętrznej stosownej dla badania. Tom 1, rozdział 5 omawia charakter kontroli wewnętrznej i zapewnia szczegółowy opis pięciu elementów kontroli wewnętrznej. Tom 2, rozdział 12 omawia czterostopniowe podejście do oceny kontroli wewnętrznej.

Przypominamy, że kontrola wewnętrzna odnosi się do procesów, polityk i procedur zaprojektowanych przez kierownika jednostki, aby zapewnić wiarygodność sprawozdawczości finansowej i przygotowanie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Kontrola wewnętrzna dotyczy takich kwestii jak:

Środowisko kontroli

Obejmuje to zaangażowanie kierownictwa na rzecz uczciwości i ogólnej kontroli wewnętrznej, kompetencji, rozwoju i utrzymania kluczowego personelu, a także działania nadzorcze, w tym ustanowienie działań przez osoby sprawujące nadzór.

Oszacowanie ryzyka

Obejmuje to identyfikację i sposób traktowania przez kierownictwo (i osoby sprawujące nadzór) ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa, które mogą mieć wpływ na osiągnięcie celów sprawozdawczości finansowej.

Systemy informacyjne i komunikacja

Obejmuje to identyfikację znaczących grup transakcji dokonywanych w ramach działalności jednostki, informacji pozyskiwanych i przetwarzanych w zakresie dokumentacji księgowej (w tym informacji uzyskiwanych ze spoza księgi głównej i księgi pomocniczej), realizowanych czynności kontrolnych w odniesieniu do raportów i sprawozdań finansowych sporządzanych dla kierownictwa i osób spoza jednostki, a także realizowanych czynności kontrolnych dotyczących wykorzystania technologii, jak np. działania aplikacji księgowych, przechowywania danych i bezpieczeństwa danych.

Czynności kontrolne

Obejmuje to czynności kontrolne zaprojektowane przez kierownictwo w celu prawidłowego rejestrowania i autoryzowania transakcji oraz zapewnienia bezpieczeństwa aktywów.

Czynności kontrolne znaczące dla badania mogą obejmować wprowadzone przez kierownictwo kontrole przeciwdziałające ryzykom istotnego zniekształcenia związanego z ujawnieniami, które nie są sporządzane zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Takie czynności kontrolne mogą dotyczyć informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym, które pochodzą spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych.

Czynnościami kontrolnymi stosownymi dla badania są czynności, które:

- są wymagane, aby były traktowane jako takie, będące czynnościami związanymi ze znaczącym ryzykiem,
- dotyczą ryzyka, w przypadku którego same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania, lub
- są uważane na podstawie osądu biegłego rewidenta za znaczące.

Monitorowanie

Obejmuje to dokonywanie przez kierownictwo bieżących i/lub odrębnych ocen w celu ustalenia, czy elementy kontroli wewnętrznej zostały wdrożone i funkcjonują. Monitorowanie obejmuje również ocenę wyników i planu działania mającego na celu zapewnienie terminowego wyeliminowania zidentyfikowanych słabości kontroli.

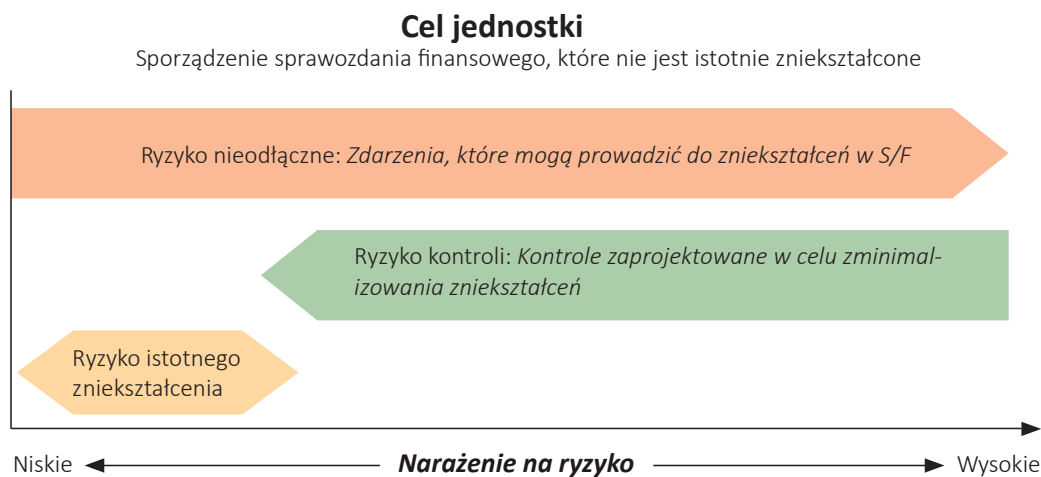
Od biegłych rewidentów wymaga się uzyskania zrozumienia elementów kontroli wewnętrznej określonych powyżej (o ile istnieją) we wszystkich zleceniach badania. Ma to zastosowanie do jednostek każdej wielkości. Pomaga to biegłemu rewidentowi ustalić, czy istnieją jeszcze inne ryzyka wynikające z ewentualnych słabości kontroli. Takie zrozumienie jest wymagane nawet jeśli biegły rewident zamierza przyjąć podejście oparte na badaniach wiarygodności.

Uwaga: Nie wszystkie kontrole są stosowne dla badania. Biegły rewident zajmuje się jedynie oceną tych kontroli, które minimalizują ryzyko istotnego zniekształcenia (spowodowanego oszustwem lub błędem) w sprawozdaniu finansowym. Działania kontrolne, które nie są stosowne, mogą być zupełnie wykluczone z badania.

Relację pomiędzy ryzykiem a kontrolą można zilustrować w sposób przedstawiony poniżej.

Ilustracja 11.2-1

Pasek ryzyka nieodłącznego przedstawia czynniki ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustwa, których skutkiem mogą być istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym (przed uwzględnieniem kontroli wewnętrznej). Pasek ryzyka kontroli odzwierciedla procedury kontroli wcielone w życie przez kierownictwo w celu zminimalizowania ryzyka nieodłącznego. Zakres, w jakim pasek ryzyka kontroli niezupełnie ogranicza ryzyka nieodłączne nazywa się często ryzykiem rezydualnym kierownictwa.



Nieodłączne ryzyko działalności gospodarczej i ryzyko oszustwa są identyfikowane podczas fazy identyfikacji i oszacowania ryzyka. Kierownictwo minimalizuje takie ryzyka poprzez zaprojektowanie i wdrożenie kontroli wewnętrznych i procedur, które ograniczają takie ryzyka do możliwego do zaakceptowania poziomu. Pozostałe ryzyko po zaprojektowaniu i wdrożeniu kontroli wewnętrznych, to ryzyko istotnych zniekształceń, (zwane czasami ryzykiem rezydualnym).

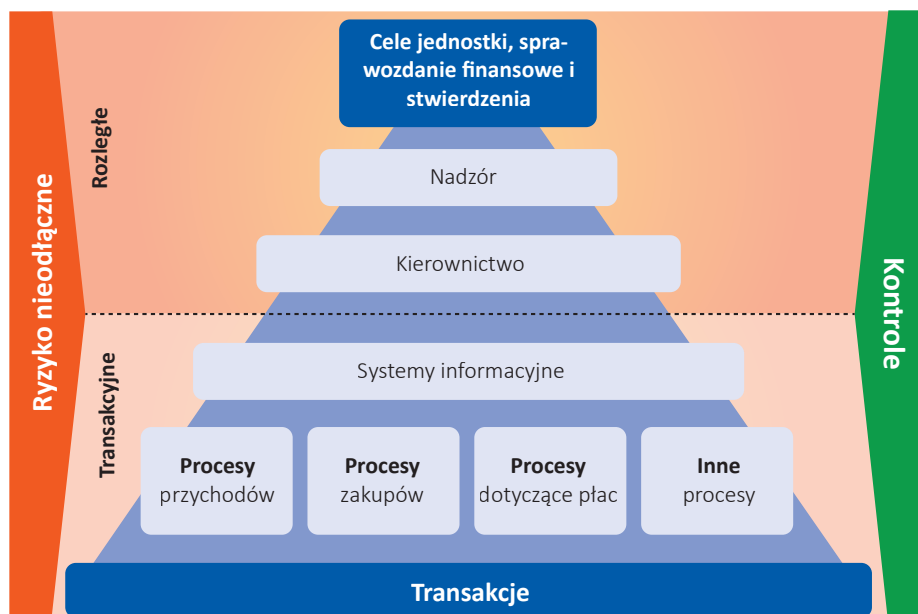
W idealnej sytuacji, kierownictwo zaprojektowałoby wystarczające kontrole, by zapewnić, że ryzyko rezydualne jest ograniczone do akceptowalnie niskiego poziomu zarówno dla wewnętrznych celów kierownictwa, jak i dla celów zewnętrznego badania. W praktyce, niektórzy kierownicy mają zazwyczaj wysoką tolerancję na ryzyko (tj. wprowadzają mniej kontroli, przez co ryzyko rezydualne jest wyższe), a niektórzy (często w sektorze publicznym) mają postawy bardziej konserwatywne i opracowują kontrole redukujące ryzyko niemal do zera.

UWAGA

Jedynym celem kontroli jest minimalizowanie ryzyka. Kontrola bez ryzyka, które miałyby ograniczać, jest oczywiście nieznaczająca. Zatem, zanim pojawi się kontrola kierownictwa minimalizująca ryzyko, musi istnieć ryzyko. Jednakże, niektórzy biegli rewidenci ignorują jednak ten fakt. Zaczynają oni swoją ocenę kontroli wewnętrznej od dokumentacji istniejącego systemu i kontroli przed poświęceniem czasu na zidentyfikowanie ryzyka rzeczywiście wymagającego zminimalizowania. Takie podejście może przysporzyć dużo niepotrzebnej pracy przy dokumentowaniu procesów i kontroli, a praca ta może się później okazać zupełnie nieistotna dla celów badania.

11.3 Rozległe i szczególne kontrole wewnętrzne

Kontrole wewnętrzne można ująć w dwóch szerokich kategoriach: kontrole rozległe, które dotyczą ryzyka rozległego, na poziomie sprawozdania finansowego oraz kontrole szczególne (transakcyjne), odnoszące się do ryzyka szczególnego na poziomie stwierdzenia. Różnice pomiędzy tymi kontrolami zilustrowane są poniżej.



Ilustracja 11.3-2

Opis	
Kontrola rozległa	<p>Kontrola rozległa związane są z nadzorem oraz ogólnym zarządzaniem i służą zdefiniowaniu ogólnego środowiska kontroli lub „sygnałów z góry.” Typowe procesy kontroli obejmują zasoby ludzkie, oszustwo, oszacowanie ryzyka (obchodzenie kontroli przez kierownictwo), ogólne zarządzanie IT, przygotowanie informacji finansowych (w tym sprawozdań finansowych i związanych z nimi szacunków itd.) oraz bieżące monitorowanie działalności. W mniejszych jednostkach, te kontrole związane są przede wszystkim z postawami kierownictwa wobec kwestii uczciwości i kontroli.</p> <p>Rzetelne zrozumienie rozległych elementów kontroli wewnętrznej zapewnia ważną podstawę oceny stosownych kontroli nad sprawozdawczością finansową na poziomie transakcji (procesów gospodarczych). Jeżeli na przykład występują słabe kontrole rzetelności danych, wpływa to na wiarygodność wszystkich informacji generowanych przez systemy takich jak sprzedaż, zakupy czy płace.</p>
Kontrola szczególna na poziomie stwierdzenia (transakcyjne)	<p>Kontrola transakcyjne (kontrola procesów gospodarczych) to szczególne procesy/kontrola zaprojektowane, aby:</p> <ul style="list-style-type: none"> transakcje były prawidłowo rejestrowane dla celów przygotowania sprawozdania finansowego, zapisy księgowe były prowadzone w sposób wystarczająco szczegółowy, by dokładnie i uczciwie odzwierciedlać wszystkie transakcje i zarządzanie aktywami, wpływy i wydatki były dokonywane wyłącznie zgodnie z autoryzacją kierownictwa, oraz zapobiegać nieuprawnionemu nabywaniu użytkownikowi lub zbywaniu aktywów lub by terminowo je wykrywać. <p>Procesy kontroli transakcyjnej obejmują transakcje rutynowe (takie jak przychody, zakupy i płace) i nierutynowe (takie jak zakup sprzętu lub koszty związane z rozpoczęciem nowej linii działalności).</p>

11.4 Pięć elementów kontroli wewnętrznej

Różne rodzaje kontroli wewnętrznej funkcjonującej w jednostce podzielono na pięć kluczowych elementów, widocznych na ilustracji poniżej.

Każdy z tych elementów wymaga uwagi biegłego rewidenta jako:

- część zrozumienia kontroli wewnętrznej (nad sprawozdawczością finansową), oraz
- informacje pozwalające rozważyć, w jaki sposób różne aspekty kontroli wewnętrznej mogą wpłynąć na badanie.

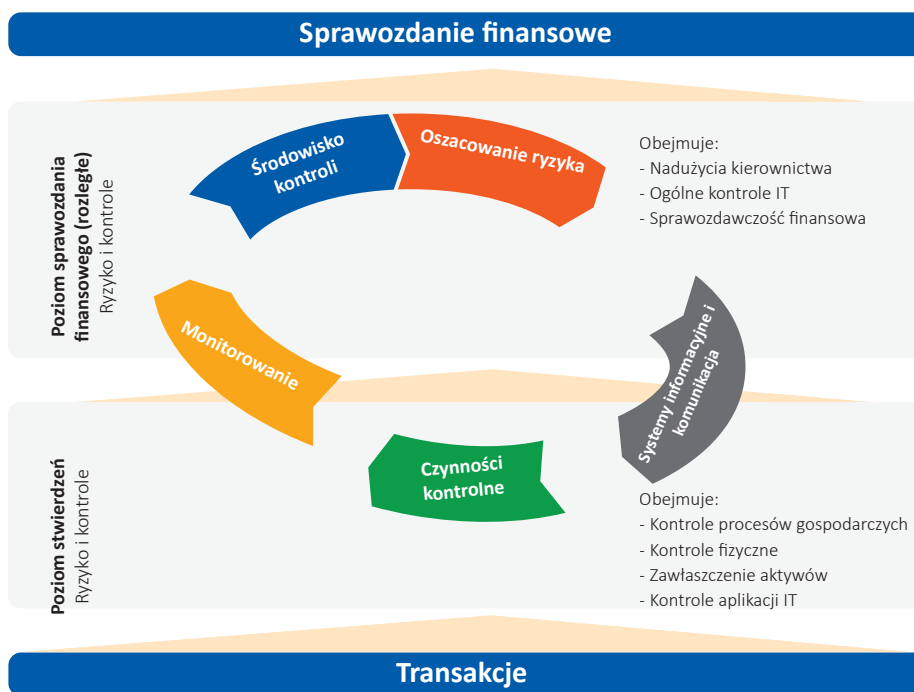
Ilustracja 11.4-1 poniżej przedstawia w zarysie pięć elementów kontroli wewnętrznej, które mogą być wykorzystane przez kierownictwo w celu ograniczenia ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym. Okrągły kształt oznacza bieżący charakter różnych elementów kontroli pozwalający osiągnąć cele sprawozdawczości finansowej.

Ilustracja 11.4-1



Wzajemne relacje pięciu elementów kontroli występujące pomiędzy kontrolami rozległymi oraz szczególnymi kontrolami transakcyjnymi (kontrolami procesów gospodarczych) są zilustrowane poniżej.

Ilustracja 11.4-2



Kontrole rozległe zapewniają wspólnie właściwą podstawę dla wszystkich innych elementów kontroli wewnętrznej, ponieważ słabe kontrole rozległe mogą uniemożliwić skuteczne stosowanie nawet najlepszych kontroli procesów gospodarczych. Jednostka może na przykład dysponować efektywnym systemem zakupów, jednak niekompetentny księgowy/młodszy księgowy może popełnić wiele błędów (tj. słabe środowisko kontroli), a niektóre z nich mogą prowadzić do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego. W dodatku obejścia kontroli przez kierownictwo i niewłaściwe „sygnały z góry” (co występuje zwykle na poziomie sprawozdania finansowego) są częstymi przejawami złych zachowań korporacyjnych.

UWAGA

Sposób, w jaki jednostka faktycznie zaprojektuje i wdroży kontrolę wewnętrzną, zmienia się w zależności od jej wielkości i złożoności. W mniejszych jednostkach właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą może spełniać funkcje odnoszące się do kilku elementów kontroli wewnętrznej.

11.5 Kontrola wewnętrzna w mniejszych jednostkach

Mniejsze jednostki często zatrudniają niewielu pracowników, co może ograniczać zakres, w jakim:

- ma sens podział obowiązków, oraz
- dostępne są ślady rewizyjne w formie papierowej.

W takich jednostkach kontrola wewnętrzna często wynika ze środowiska kontroli (zaangażowanie kierownictwa na rzecz wartości etycznych, kompetencji, podejście do kontroli wewnętrznej i ich codzienne działania), a nie z poszczególnych kontroli nad transakcjami. Ocena środowiska kontroli różni się znacznie od działań kontroli tradycyjnej, ponieważ wiąże się z oceną zachowań, postaw, kompetencji i działań kierownictwa. Oceny takie są często dokumentowane w formie notatek lub przy pomocy kwestionariuszy.

Obecność silnie zaangażowanego kierownika zarządzającego swoją działalnością gospodarczą może być zarówno mocną, jak i słabą stroną kontroli wewnętrznej. Mocna strona polega na tym, że osoba ta (przy założeniu jego/jej kompetencji), ma wiedzę dotyczącą wszystkich aspektów działalności oraz, że jest bardzo mało prawdopodobne, iż istotne zniekształcenia pozostaną niezauważone. Słabość kontroli polega na możliwości obchodzenia kontroli wewnętrznej przez tę osobę dla osiągnięcia korzyści.

UWAGA**Zidentyfikuj kontrole rozległe**

W badaniach mniejszych jednostek często występuje pokusa, aby pochopnie uznać, że kontrola wewnętrzna nie istnieje, a zatem nie jest warta oceny. Pomimo to każda jednostka, która chce kontynuować działalność, ma jakąś formę kontroli wewnętrznej. Na przykład, którego kierownika nie obchodzi, czy wpływy gotówkowe są deponowane w banku, albo czy za wysyłane towary wystawia się faktury?

Rozważ, jak kontrole rozległe mogą być potwierdzone

W przypadku, gdy właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą lub jego odpowiednik zatwierdza transakcje i uważnie przegląda wyniki finansowe, skutkiem takiej kontroli może być zapobieganie lub wykrywanie zniekształceń występujących na poziomie stwierdzeń. Jeżeli poleganie na takiej kontroli miałooby zredukować potrzebę innych badań wiarygodności, rozważ, czy takie kontrole mogą być potwierdzone, na przykład podpisem na raporcie lub uzgodnieniem wskazującym przegląd lub zatwierdzenie. Potwierdzenie takie mogłoby posłużyć do badania skuteczności działania kontroli.

11.6 Brak kontroli wewnętrznej

W praktycznie wszystkich jednostkach istnieje jakaś forma kontroli wewnętrznej, na przykład kompetencje właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą (środowisko kontroli). Może ona być nieformalna i niezbyt wyszukana, niemniej jest jednak kontrolą wewnętrzną. Jednostka, która nie minimalizuje żadnego z poważnych ryzyk (poprzez elementy kontroli takie jak środowisko kontroli, oszacowanie ryzyka, systemy informacyjne, czynności kontrolne lub monitorowanie) prawdopodobnie nie pozostanie zbyt długo na rynku.

W przypadkach, w których nie można zidentyfikować zbyt wielu czynności kontrolnych, biegły rewident rozważa, czy:

- możliwe jest odniesienie się do stosownych stwierdzeń poprzez wykonanie dalszych procedur badania, które są zasadniczo procedurami wiarygodności, lub
- czy brak czynności kontrolnych lub innych elementów kontroli (w niektórych rzadkich przypadkach) uniemożliwia uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

Inne sprawy, które rodzą pytania dotyczące tego, czy badanie powinno być przeprowadzone, to:

- obawy dotyczące uczciwości kierownictwa, nieetycznego zachowania lub negatywnego stosunku do kontroli wewnętrznej, słabości środowiska kontroli mają tendencję do osłabiania kontroli istniejącej w innych elementach kontroli. Zwiększa to ryzyko świadomego prowadzenia w błąd przez kierownictwo i oszustwa, oraz

- rodzi obawy dotyczące stanu i wiarygodności zapisów księgowych jednostki, które sugerują, że mało prawdopodobne jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, umożliwiających wyrażenie opinii bez zastrzeżeń.

W takich lub podobnych okolicznościach, biegły rewident powinien rozważyć potrzebę zmodyfikowania sprawozdania biegłego rewidenta lub zupełnego wycofania się ze zlecenia.

W wypadku podjęcia decyzji o wycofaniu się z badania, biegły rewident powinien rozważyć odpowiedzialność zawodową i prawną, w tym wszelkie wymogi poinformowania osób, które zleciły badanie, oraz organów regulacyjnych. Ponadto biegły rewident powinien omówić wycofanie się i jego powody z kierownictwem odpowiedniego szczebla oraz z osobami sprawującymi nadzór.

11.7 Kontrole zapobiegające oszustwu (kontrole zabezpieczające przed oszustwami)

Obejście kontroli wewnętrznej przez kierownictwo w małych jednostkach często można zminimalizować lub ograniczyć poprzez ustanowienie i udokumentowanie kluczowych polityk i procedur. Na przykład, udokumentowana na piśmie polityka wymagająca zatwierdzenia wszystkich nierutynowych zapisów dziennika umożliwiłaby księgowemu zwrócić się o takie zatwierdzenie do kierownika. Nie zapobiegną one nadużyciom ze strony kierownictwa, działają jednak odstraszająco. W sytuacji, gdy nie obowiązują takie polityki i procedury przeciwdziałające oszustwom, konieczna jest reakcja biegłego rewidenta na ryzyko obejścia kontroli wewnętrznej przez kierownictwo, polegająca na przeprowadzeniu innych procedur badania.

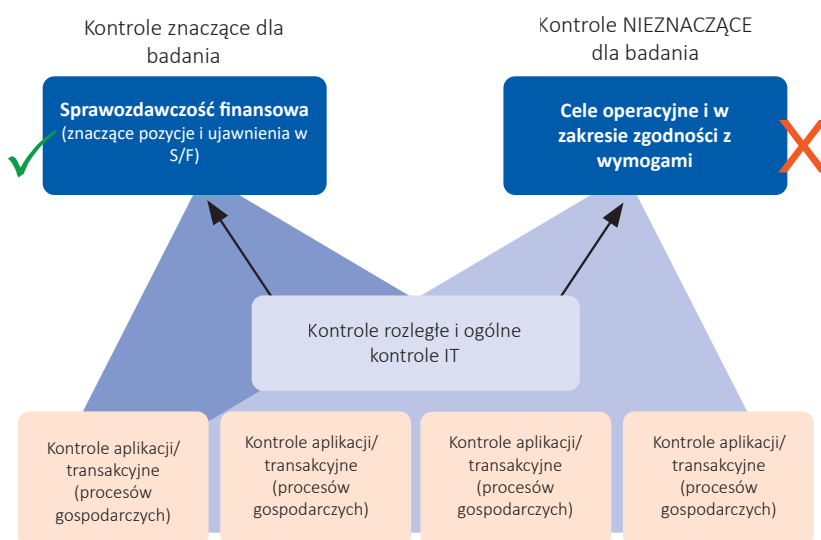
Uwaga: Kontrole, które odnoszą się do zgodności z regulacjami i nie są stosowne dla badania (tam, gdzie niezachowanie zgodności nie spowodowałoby istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego), nie muszą być uwzględnione w badaniu.

11.8 Kontrole wewnętrzne stosowne dla badania (zakres zrozumienia)

Nie wszystkie kontrole są stosowne dla badania. Biegły rewident zajmuje się jedynie zrozumieniem i oceną tych kontroli, które minimalizują ryzyko istotnego zniekształcenia (spowodowanego oszustwem lub błędem) w sprawozdaniu finansowym. Oznacza to, że niektóre rodzaje kontroli mogą zostać zupełnie wyłączone z badania, zgodnie z ilustracją poniżej. Są to kontrole:

- które nie dotyczą sprawozdawczości finansowej (na przykład kontrole działalności operacyjnej i kontrole zgodności z regulacjami), oraz
- dla których prawdopodobieństwo, że spowodują istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym, jest niewielkie, nawet przy zupełnym braku tych kontroli.

Ilustracja 11.8-1



W niektórych przypadkach, zakresy kontroli finansowych i kontroli związanych z działalnością operacyjną i podporządkowaniem się regulacjom mogą się w pewnym stopniu pokrywać. Przykłady obejmują kontrole

odnoszące się do danych ocenianych przez biegłego rewidenta lub wykorzystywanych w innych procedurach badania, takich jak:

- dane niezbędne do procedur analitycznych (np. statystyki produkcji),
- kontrole wykrywające niezgodność z przepisami prawa i regulacjami,
- kontrole zabezpieczające aktywa, odnoszące się do sprawozdawczości finansowej, oraz
- kontrole kompletności i dokładności generowanych informacji, które mogą stanowić podstawę obliczania kluczowych wskaźników wyników.

Kontrole, które zawsze byłyby stosowne dla badania obejmują te kontrole, które minimalizują następujące ryzyko:

Ilustracja 11.8-2

Opis	
Znaczące ryzyko	Znaczące ryzyko to zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, które według osądu biegłego rewidenta wymaga szczególnego rozważenia podczas badania.
Ryzyko, do którego nie można jedynie odnieść się za pomocą procedur wiarygodności	Są to zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnych zniekształceń w przypadku, których same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania.
Inne ryzyko istotnego zniekształcenia	Znaczące ryzyko to zidentyfikowane i oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń, które w osądzie biegłego rewidenta może potencjalnie powodować wystąpienie istotnych zniekształceń.

Czynniki mające znaczenie dla osądu biegłego rewidenta, czy dana kontrola jest znacząca dla badania, mogą obejmować następujące zagadnienia:

- wiedzę na temat istnienia/braku kontroli zidentyfikowanych w innych elementach kontroli wewnętrznej. Jeśli odniesiono się już do konkretnego ryzyka (na przykład poprzez środowisko kontroli, system informacyjny itd.), nie ma potrzeby identyfikowania ewentualnie występujących dodatkowych kontroli,
- istnienie wielu czynności kontrolnych, które pozwalają osiągnąć ten sam cel. Nie jest koniecznym uzyskanie zrozumienia każdej czynności kontrolnej związanej z takim celem,
- potrzebę testowania skuteczności działania kontroli. Na przykład, jeżeli nie ma praktycznego sposobu sprawdzenia kompletności sprzedaży, (tzn. poprzez wykonanie procedur wiarygodności) wymagane jest testowanie skuteczności działania kontroli, oraz
- wpływ, jaki testowanie skuteczności działania kontroli będzie miało na zakres (tj. redukcję) wymaganego badania wiarygodności.

Zawodowy osąd wymagany jest do oceny, czy kontrola wewnętrzna, występując pojedynczo lub łącznie z innymi, jest faktycznie stosowna.

UWAGA**Podejście „od ogółu do szczegółu” i oparte na ryzyku**

Podejście biegłego rewidenta do zrozumienia kontroli wewnętrznej powinno przebiegać od ogółu do szczegółu. Pierwszym krokiem jest zidentyfikowanie właściwych ryzyk rozległych i transakcyjnych, a następnie ustalenie, czy reakcja kierownictwa jest odpowiednia.

Rzetelne zrozumienie kontroli na poziomie jednostki stanowi ważną podstawę oceny stosownych kontroli nad sprawozdawczością finansową na poziomie transakcji (procesów gospodarczych). Jeżeli na przykład, występuje słaba kontrola rzetelności danych na poziomie jednostki, wpływa to na wiarygodność wszystkich informacji generowanych przez systemy sprzedaży, zakupów czy płac.

Przykłady

Podejście „od ogółu do szczegółu” i oparte na ryzyku, mające na celu zrozumienie kontroli wewnętrznej, wymaga:

- identyfikacji procesów gospodarczych (w tym rachunkowości) związanych z każdym znaczącym saldem konta,
- określenia dla każdego zidentyfikowanego procesu, czy możliwe jest wystąpienie istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym lub, czy występują inne czynniki, które powodują, że jest on ważny dla badania, oraz
- wykluczenia z zakresu badania tych procesów i kontroli, które nie są stosowne dla badania.

Na przykład, w przedsiębiorstwie produkującym herbatniki mogą występować następujące procesy wpływające na wielkość przychodów ze sprzedaży:

- główny system zamówień rejestruje szczegóły i postęp dla każdego zamówienia telefonicznego. Stanowi to 70% sprzedaży,
- „sprzedaż w sklepiku” to sprzedaż klientom połamanych herbatników w małym sklepiku na tyłach zakładu produkcyjnego. Stanowi to 2% sprzedaży,
- sprzedaż internetowa to proces, w którym zamówienia są składane on-line, a płatność dokonywana jest kartą kredytową; stanowi 28% sprzedaży,
- system rachunkowości rejestruje szczegółowe dane dla każdego kanału sprzedaży.

W opisanej sytuacji prawdopodobieństwo, że sprzedaż w sklepiku spowoduje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym jest niewielkie, więc może ona zostać wykluczona z zakresu badania. Jednak przed podjęciem takiej decyzji, rozsądnie byłoby:

- zapytać, czy istnieje kontrola sprzedaży w sklepiku, mająca zagwarantować, że wszystkie te transakcje są rejestrowane i że nie występuje celowe łamanie herbatników, aby sprzedać je w sklepiku po obniżonych cenach podmiotom powiązanym, lub
- dokonać przeglądu analitycznego podziału sprzedaży, aby uzyskać pewność, że sprzedaż w sklepiku nie odbiega od spodziewanych 2%.

11.9 Studia przypadków – identyfikowanie znaczących kontroli

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”. Należy zauważyć, że krok opisany poniżej wykonuje się często w ramach procesu planowania.

Ponieważ nie wszystkie procesy gospodarcze i kontrole są stosowne dla badania, ważne jest, by zrozumieć, które obszary sprawozdania finansowego i kontrole mają istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.

Ustalenie, które obszary sprawozdania finansowego i związane z nimi procesy gospodarcze wchodzą w zakres badania, wymaga wykorzystania istotności ogólnej jako wskazówki pozwalającej rozpoznać:

- jakie obszary sprawozdania finansowego są lub mogą być istotne, oraz
- jakie kontrole rozległe i jakie procesy gospodarcze mają znaczenie.

Nieistotne salda, transakcje, procesy gospodarcze i kontrole, gdzie wystąpienie istotnych zniekształceń nie jest prawdopodobne, mogą być wykluczone z zakresu dalszych rozważań w badaniu. Przed wykluczeniem jakiegos obszaru należy jednak rozważyć:

- możliwe nagromadzenie nieistotnych zniekształceń, które łącznie mogłyby spowodować istotne zniekształcenia, oraz
- czy obszar sprawozdania finansowego nie jest zbagatelizowany z powodu oszustwa lub błędu.

Identyfikacja wszystkich procesów, które minimalizują ryzyko	
Ryzyko rozległe	Roczny cykl planowania działalności, comiesięczne spotkania kierownictwa/ właścicieli, obejmujące przegląd informacji finansowych, kodeks postępowania dla pracowników, budżety IT, codzienne zaangażowanie kierownictwa w działalność jednostki, polityka zasobów ludzkich i ogólne kontrole IT
Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	Należności, procesy potwierdzeń, inwestycje krótkoterminowe (od 30 do 60 dni), depozyty w banku, uzgodnienia bankowe i zarządzanie gotówką
Należności z tytułu dostaw towarów i usług i inne należności	Przychody, należności, procesy potwierdzeń, wycena zaległości, sprzedaż aktywów
Zapasy	Zakupy, zobowiązania, proces płatności, zarządzanie zapasami, inwentaryzacja, wycena przestarzałych zapasów
Nieruchomości, urządzenia i wyposażenie	Zakupy, zobowiązania, proces płatności, obliczanie amortyzacji, kapitalizacja aktywów, sprzedaż aktywów
Zadłużenie w banku	Należności, procesy potwierdzeń, uzgodnienia bankowe i zarządzanie gotówką
Zobowiązania z tytułu dostaw towarów i usług oraz inne zobowiązania	Zakupy, zobowiązania, płace, proces płatności, kapitalizacja aktywów
Zobowiązania z tytułu podatku dochodowego	Przygotowanie rezerw na podatek dochodowy
Zobowiązania długoterminowe z tytułu pożyczki	Obciążenia finansowe, proces uzgodnień z bankiem
Kapitał i rezerwy	Emisja/umorzenie udziałów, dywidendy
Sprzedaż	Przychody, należności, proces potwierdzeń (w tym sprzedaż odrzutów za gotówkę, sprzedaż internetowa, katalogowa i sprzedaż na zamówienie klientów)
Koszt sprzedanych produktów	Zakupy, zobowiązania, płace, proces płatności, korekty zapasów
Koszty dystrybucji	Zakupy, zobowiązania, płace, płatności
Koszty administracyjne	Zakupy, zobowiązania, płace, płatności
Amortyzacja	Obliczenia umorzenia i amortyzacji
Koszty finansowe	Obciążenia finansowe, proces uzgodnień z bankiem
Podatek dochodowy	Przygotowanie rezerw na podatek dochodowy

Sporządził: FJ

Data: 18 lutego 20X3 r.

Przejrzał: LF

Data: 5 marca 20X3 r.

Notatka do akt: Ustalanie zakresu istotnych obszarów sprawozdania finansowego (OSF) i procesów

Kontrole rozległe (na poziomie sprawozdania finansowego), w tym ogólne kontrole IT

- Rajmund przygotowuje dla banku roczny budżet dla każdego okresu sprawozdawczego.
- Rajmund komunikuje się z kierownikiem banku co kwartał, kiedy sprawozdania finansowe są wysyłane do banku.
- Rajmund zazwyczaj przegląda je z Sylwestrem i Jackiem, ponieważ Delta jest udziałowcem, ale także dlatego, że ceni sobie ich wkład oraz wiedzę księgową i finansową Jacka.

Nie ma formalnego procesu ani struktury IT. Rajmund podejmuje decyzje dotyczące oprogramowania i sprzętu, który należy wymienić według bieżących potrzeb. Choć Rajmund pilnuje, by Renata wykonywała zapasowe kopie danych co tydzień, nie ma planu odzyskania systemu po jego utracie ani udokumentowanego procesu IT.

Istotne obszary sprawozdania finansowego Za wyjątkiem środków pieniężnych i innych aktywów pieniężnych, które wydają się podlegać okresowym wahaniom, wszystkie OSF w sprawozdaniu finansowym są istotne i wchodzą w zakres badania. Należy zatem zbadać następujące procesy gospodarcze w ramach naszego badania:

Procesy gospodarcze	Istotne obszary sprawozdania finansowego podlegające badaniu
Należności/wpływy	Przychody, należności z tytułu dostaw towarów i usług oraz inne należności, środki pieniężne i inne aktywa pieniężne
Wycena przeterminowanych należności	Należności z tytułu dostaw towarów i koszty nieściągalnych należności
Proces sprzedaży (sprzedaż za gotówkę, zamówienia sprzedaży)	Przychody
Zakupy, zobowiązania, płatności	Zobowiązania z tytułu dostaw towarów i usług oraz inne zobowiązania, nieruchomości, urządzenia i wyposażenie, zapasy, kategorie wydatków w rachunku zysków i strat
Płace	Koszty wynagrodzeń
Należne podatki i ich płatności	Dochód, płace i podatek obrotowy
Wycena zapasów i zarządzanie nimi	Zakupy i zapasy
Uzgodnienia z bankiem	Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne, zobowiązania krótkoterminowe z tytułu pożyczki, koszty odsetkowe
Obliczenia umorzenia i amortyzacji	Nieruchomości, urządzenia i wyposażenie oraz koszty umorzenia i amortyzacji

Sporządził: FJ

Data: 18 lutego 20X3 r.

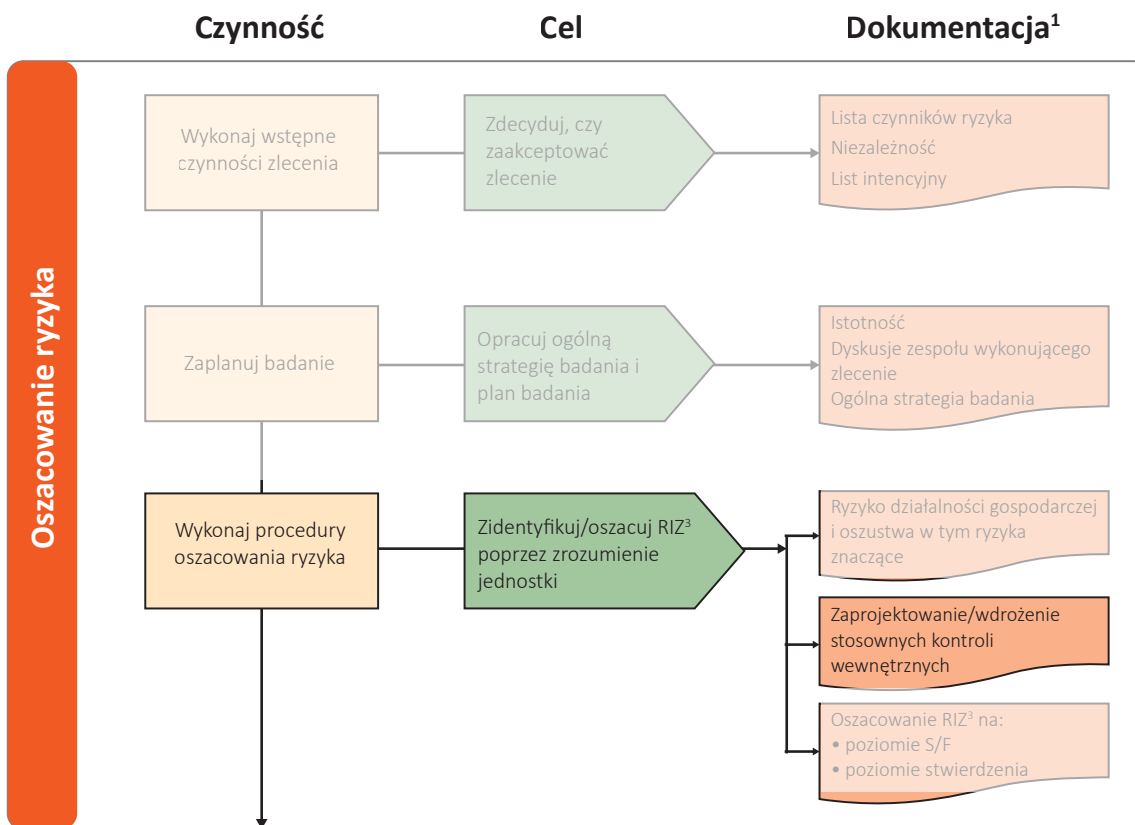
Przejrzał: LF

Data: 5 marca 20X3 r.

12

OCENA KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

<i>Zawartość rozdziału</i>	Odpowiedni MSB
Wytyczne dotyczące czterech kroków w ocenie modelu i wdrożenia kontroli oraz dokumentacji wyników	315 (Zmieniony)



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.
3. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

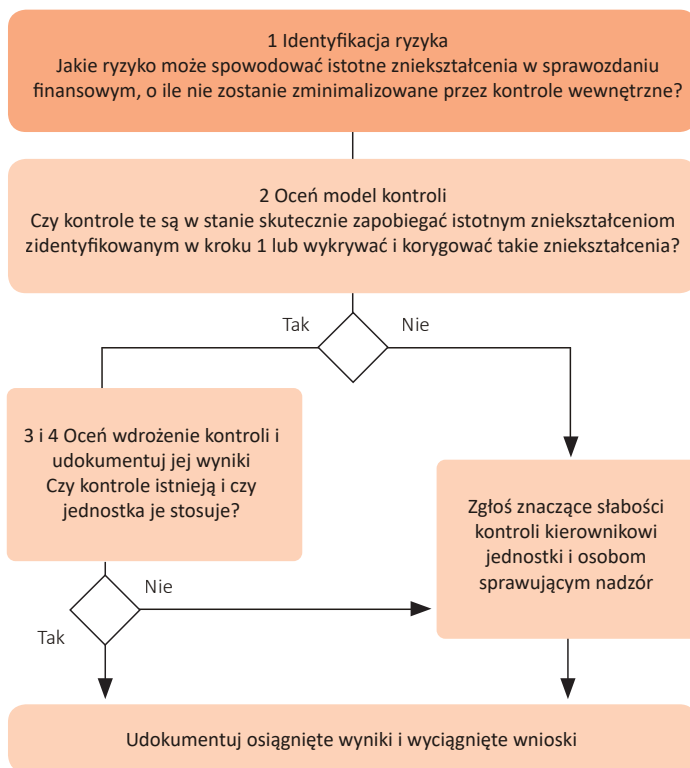
Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.13	Uzyskując zrozumienie kontroli, które są stosowne dla badania, biegły rewident ocenia zaprojektowanie tych kontroli oraz ustala, czy zostały wdrożone, przeprowadzając procedury w uzupełnieniu zapytań kierowanych do pracowników jednostki. (Zob. par. A74–A76)
315.29	Jeżeli biegły rewident ustalił, że istnieje znaczące ryzyko, biegły rewident uzyskuje zrozumienie kontroli jednostki, w tym czynności kontrolnych stosownych dla tego ryzyka. (Zob. par. A146–A148)
315.32	Biegły rewident włącza do dokumentacji badania: <ol style="list-style-type: none"> omówienie w gronie zespołu wykonującego zlecenie, o którym mowa w paragrafie 10, oraz podjęte znaczące decyzje, kluczowe elementy uzyskanego zrozumienia dotyczącego każdego z aspektów jednostki i jej otoczenia określonych w paragrafie 11 oraz każdego z elementów kontroli wewnętrznej określonego w paragrafach 14–24, źródeł informacji będących podstawą uzyskania zrozumienia oraz przeprowadzone procedury oszacowania ryzyka, zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia zgodnie z wymogami paragrafu 25, oraz zidentyfikowane ryzyka oraz odnośne kontrole, których zrozumienie uzyskał biegły rewident na skutek wymogów zawartych w paragrafach 27–30. (Zob. par. A153–A156)

12.1 Przegląd

Niezależnie od tego, czy testy kontroli będą ostatecznie przeprowadzone w celu zebrania dowodów badania, nadal konieczne jest, aby biegły rewident w każdym zleceniu dokonał oceny modelu i wdrożenia kontroli. Obejmuje to cztery kroki, które można podsumować poniżej.

Opis	
Krok 1 Jakie ryzyko wymaga zminimalizowania?	Identyfikacja ryzyka nieodłącznego istotnego zniekształcenia (ryzyko działalności gospodarczej i ryzyko oszustwa) oraz ustalenie, czy jest to ryzyko rozległe, mające wpływ na wiele stwierdzeń, czy też ryzyko szczególne, mające wpływ na określone obszary sprawozdania finansowego oraz stwierdzenia.
Krok 2 Czy zaprojektowane przez kierownictwo kontrole minimalizują ryzyko?	Zidentyfikuj funkcjonujące procesy gospodarcze (jeżeli występują). <ul style="list-style-type: none"> Przeprowadź rozmowy z pracownikami jednostki w celu zidentyfikowania kontroli minimalizujących ryzyko zidentyfikowane w kroku 1 powyżej. Dokonaj przeglądu wyników i oceń, czy kontrole rzeczywiście minimalizują ryzyko. Poinformuj kierownictwo i osoby sprawujące nadzór o wszelkich znaczących słabościach kontroli wewnętrznej jednostki. <p>W większych jednostkach krok ten może wymagać odniesienia do jakiegoś systemu dokumentacji lub jego opracowania (patrz krok 3 poniżej) w celu uwzględnienia pewnego kontekstu dotyczącego działania niektórych kontroli.</p>
Krok 3 Czy istnieją kontrole i czy są one regularnie stosowane?	Dokonaj obserwacji lub inspekcji działania stosownych kontroli wewnętrznych w celu upewnienia się, że rzeczywiście zostały wdrożone. Zauważ, że zadanie pytań kierownictwu nie wystarcza do oceny, czy stosowna kontrola została faktycznie wdrożona. Ten krok może często być połączony z krokiem 2 powyżej.
Krok 4 – Czy zostało udokumentowane działanie stosownych kontroli?	Ten krok może obejmować zwykły opis najważniejszych procesów (przygotowany przez kierownictwo jednostki lub biegłego rewidenta), opisujący działanie rozpoznanych stosownych kontroli wewnętrznych. Dokumentacja ta nie musi zawierać: <ul style="list-style-type: none"> szczegółowego opisu procesów gospodarczych lub przepływu dokumentów w jednostce, oraz kontroli wewnętrznych, które być może istnieją, ale nie są stosowne dla badania.

Ilustracja 12.1-2



Uwaga: Kontrola wewnętrzna niezależnie od tego, jak dobrze została zaprojektowana i wdrożona, może zapewnić jedynie racjonalną pewność, co do osiągnięcia celów jednostki odnoszących się do wiarygodności sprawozdawczości finansowej z powodu pewnych nieodłącznych ograniczeń. Są one opisane poniżej.

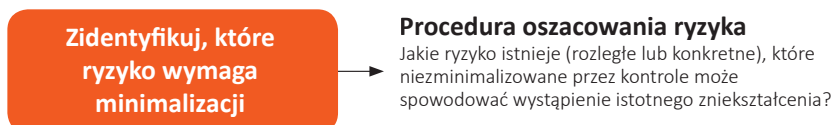
Ilustracja 12.1-3

Opis	
Ograniczenia kontroli wewnętrznej	<ul style="list-style-type: none"> • Osądy ludzkie i zwykłe ludzkie niedoskonałości, takie jak błędy lub pomyłki. • Ominięcie kontroli wewnętrznej przez zмовę dwóch lub więcej osób. • Nieodpowiednie obejście kontroli wewnętrznej przez kierownictwo, takie jak zmiana warunków umowy sprzedaży lub przekroczenie limitu zadłużenia klienta.

W tomie 2, w rozdziale 11 omówiono wymagane zrozumienie kontroli wewnętrznej. W tomie 1, w rozdziale 5 omówiono charakter kontroli wewnętrznej i przedstawiono szczegółowy opis pięciu elementów kontroli wewnętrznej.

12.2 Krok 1 – Jakie ryzyka wymagają zminimalizowania?

Ilustracja 12.2-1



Zanim biegły rewident rozpocznie dokumentowanie kontroli, które mogą występować, pierwszym krokiem jest identyfikacja i oszacowanie znaczących i innych czynników ryzyka, występujących w jednostce. W przeciwnym wypadku, ocena kontroli wewnętrznej odbędzie się bez zrozumienia, jakie ryzyko należy ograniczyć za pomocą kontroli wewnętrznej.

Identyfikacja ryzyka jest omówiona w tomie 2, w rozdziale 8. Ryzyko wymagające zminimalizowania może być rozległe i odnosić się do licznych obszarów sprawozdania finansowego i stwierdzeń, lub szczególne, związane z określonymi obszarami sprawozdania finansowego i stwierdzeniami.

Ilustracja poniżej podsumowuje niektóre typowe źródła ryzyka i typy kontroli, które mogą minimalizować takie ryzyko.

Ilustracja 12.2-2

Co może pójść źle?	Źródła ryzyka	Kontrole łagodzące
Nierzetelne raporty finansowe	Zewnętrzne czynniki branżowe Charakter jednostki Zasady (polityka) rachunkowości Cele i strategię Wskaźniki wyników Oszustwo	Kontrole rozległe i procesy Ogólne kontrole IT Kontrole transakcyjne
Zniekształcenia powstające przy sporządzaniu sprawozdania finansowego	Szacunki księgowe Rezerwy Zasady (polityka) rachunkowości Zastosowanie arkusza kalkulacyjnego Nierutynowe transakcje Zapisy dziennika, uzgodnienia. Informacje niezbędne do ujawnień w S/F	Kontrole rozległe Ogólne kontrole IT Kontrole transakcyjne
Transakcje nieprzetworzone lub zarejestrowane/ujawnione niewłaściwie	Identyfikacja/rejestracja zatwierdzonych transakcji Klasyfikacja transakcji Pomiar, współmierność, zabezpieczenie aktywów	Kontrole transakcyjne Kontrole aplikacji IT Niektóre kontrole rozległe

Po przygotowaniu listy czynników ryzyka według procesów gospodarczych, wskazane jest (choć nie wymagane):

- wyeliminowanie wszelkich czynników ryzyka, które prawdopodobnie nie spowodują istotnego zniekształcenia, nawet gdyby w ogóle nie były łagodzone, kontrole odnoszące się do takich czynników ryzyka nie byłyby stosowne dla badania,
- dopasowanie sformułowań dotyczących czynników ryzyka, aby były one stosowne dla danej jednostki,
- upewnienie się, że wszystkie odpowiednie stwierdzenia zostały uwzględnione, oraz
- rozważenie, czy istnieje jakiegokolwiek dodatkowe ryzyko rozległe (na poziomie sprawozdania finansowego) i ryzyko transakcyjne (na poziomie stwierdzeń), które mogłyby spowodować wystąpienie istotnego zniekształcenia, gdyby nie było minimalizowane.

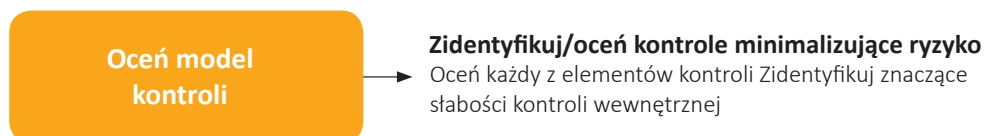
UWAGA

Niektóre jednostki mogą używać ramowych założeń kontroli wewnętrznej (na przykład opublikowanych przez Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)), które przedstawiają ogólne wykazy celów i procedur kontroli wewnętrznej. Jeżeli z takiego narzędzia korzysta się w trakcie badania, to należy postępować zgodnie z tymi samymi krokami, które wyszczególniono powyżej:

- usunięcie tych celów kontroli (lub czynników ryzyka), które prawdopodobnie nie spowodują istotnego zniekształcenia, nawet przy braku kontroli wewnętrznej,
- dodanie wszelkich innych dodatkowych celów kontroli (czynników ryzyka), które mogłyby doprowadzić do istotnego zniekształcenia, gdyby nie były minimalizowane, oraz
- identyfikacja obszarów sprawozdania finansowego oraz stwierdzeń narażonych na te czynniki ryzyka.

12.3 Krok 2 – Czy kontrole zaprojektowane przez kierownictwo minimalizują ryzyko?

Ilustracja 12.3-1



Ocena tego, czy kontrola została zaprojektowana przez kierownictwo prawidłowo, wymaga oszacowania, czy zidentyfikowane kontrole (indywidualnie lub w połączeniu z innymi kontrolami) będą rzeczywiście minimalizowały czynnik ryzyka. Wymaga to rozważenia, czy kontrola(e) jest(są) w stanie skutecznie:

- zapobiegać w pierwszej kolejności występowaniu istotnych zniekształceń, oraz
- wykrywać i korygować istotne zniekształcenia po ich wystąpieniu.

Zaleca się, by ocena modelu kontroli zaczynała się od kontroli rozległych. Te rodzaje kontroli stanowią najważniejszą podstawę oceny modelu i działania kontroli transakcyjnych (na poziomie stwierdzeń).

Na tym etapie, niektórzy biegli rewidenci (w szczególności dokonujący badania większych i bardziej złożonych jednostek) mogą uznać za pomocne uzyskanie pewnych informacji, najlepiej przygotowanych przez jednostkę, które opisują procesy gospodarcze i przepływ transakcji. Nie jest to jednak konkretny wymóg MSB.

Kontrole stosowne dla badania można zidentyfikować, pytając kierownictwo, jakie kontrole są wdrożone w odniesieniu do każdego zidentyfikowanego ryzyka. Nie jest wymagane dokumentowanie każdej istniejącej kontroli, ale kontrole dotyczące czynników ryzyka należy zidentyfikować, a ich model ocenić.

Istnieją dwa powszechnie stosowane sposoby dopasowania kontroli wewnętrznych do czynników ryzyka (lub celów kontroli), które są zaprojektowane, aby je minimalizować. Na potrzeby niniejszego Przewodnika podejścia te nazwano:

- jedno ryzyko i wiele kontroli, oraz
- wiele ryzyk i wiele kontroli.

Jedno ryzyko i wiele kontroli

W tym podejściu każdy czynnik ryzyka jest rozważany oddzielnie. Wszystkie kontrole, które odnoszą się do tego konkretnego czynnika ryzyka, są identyfikowane. Podejście to jest szczególnie przydatne przy mapowaniu rozległych czynników ryzyka i kontroli (na poziomie sprawozdania finansowego). Metodę tę przedstawiono poniżej.

Ryzyko/Cel kontroli	Stwierdzenie	Kontrole łagodzące
1. Czynniki ryzyka	K	1. Procedura kontrolna A 2. Procedura kontrolna B 3. Procedura kontrolna C 4. Procedura kontrolna D
2. Czynniki ryzyka	ID	1. Procedura kontrolna E 2. Procedura kontrolna F 3. Procedura kontrolna G 4. Procedura kontrolna H
3. Czynniki ryzyka	A	1. Procedura kontrolna I 2. Procedura kontrolna J 3. Procedura kontrolna K 4. Procedura kontrolna L
4. Czynniki ryzyka	CK	1. Procedura kontrolna M 2. Procedura kontrolna N 3. Procedura kontrolna O 4. Procedura kontrolna P

Podejście typu jedno ryzyko i wiele kontroli często jest stosowane do mapowania wszelkich typów kontroli, w tym kontroli rozległych i transakcyjnych. Ponieważ jednak, pojedyncza kontrola transakcyjna często może się odnosić do więcej niż jednego ryzyka (a zatem jest w tym podejściu wielokrotnie powtarzana), macierz wiele do wielu (patrz Ilustracja 12.3-4) jest ogólnie uważana za bardziej efektywną dla kontroli transakcyjnych.

Poniższy przykład ilustruje sposób, w jaki może działać podejście typu jedno ryzyko i wiele kontroli. Celem środowiska kontroli jest potrzeba, aby kierownik jednostki, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, stworzył i zachował kulturę uczciwości i etycznego zachowania. Ten cel przedstawiony jako czynnik ryzyka może oznaczać, że kierownik jednostki nie stworzył, ani nie zachował kultury uczciwości i etycznego zachowania.

Niektóre kontrole zaprojektowane i wdrożone przez kierownika jednostki w celu odniesienia się do tego rozległego ryzyka mogą obejmować:

- ciągłe demonstrowanie przez kierownictwo, słowem i czynem, przywiązania do wysokich standardów etycznych,
- działania kierownictwa służące usunięciu lub zmniejszeniu zachęt i pokus, które mogą motywować pracowników do angażowania się w działania nieuczciwe lub nieetyczne,
- kodeks postępowania lub podobny dokument określający oczekiwane standardy etycznego i moralnego zachowania,
- świadomość pracowników dotyczącą akceptowalnych i nieakceptowalnych zachowań oraz tego, co należy zrobić, jeżeli zetkną się z niewłaściwym zachowaniem, oraz
- wyciąganie konsekwencji dyscyplinarnych wobec pracowników w każdym przypadku niewłaściwego zachowania.

Biegły rewident najpierw zapoznaje się z ryzykiem lub celem kontroli, a następnie identyfikuje, na przykład z listy takiej jak ta powyżej, jakie ewentualne kontrole mogą funkcjonować w celu zminimalizowania tego ryzyka.

Powstała w wyniku tych działań dokumentacja może mieć następującą formę:

Uwaga: Kolumna dotycząca modelu kontroli przedstawia w zarysie kroki, które może podjąć biegły rewident w celu oceny modelu kontroli.

Element kontroli wewnętrznej (KW)	Czynnik ryzyka	Zidentyfikowana kontrola	Model kontroli
Środowisko kontroli	Brak nacisku na uczciwe lub etyczne zachowanie	<i>Kodeks postępowania jest corocznie podpisywany przez pracowników i egzekwowany przez dyscyplinowanie pracowników</i>	<i>Przeczytałem kodeks i stwierdziłem, że kładzie on nacisk na uczciwe i etyczne zachowanie.</i>
	Możliwość zatrudnienia niekompetentnych pracowników	<i>Wymagana wiedza i umiejętności określone są dla każdego pracownika.</i>	<i>Dokonałem przeglądu opisu kluczowych stanowisk, w tym pracowników księgowości i wydaję się one do przyjęcia.</i>
Oszacowanie ryzyka	Kierownictwo jest często zaskakiwane przewidywalnymi zdarzeniami	<i>Ryzyko gospodarcze jest zidentyfikowane i szacowane co roku w ramach planowania działalności.</i>	<i>Dokonałem przeglądu biznes planu i stwierdziłem, że ryzyka zostały zidentyfikowane, zaktualizowane i oszacowane.</i>

Po zidentyfikowaniu kontroli biegły rewident posługuje się zawodowym osądem w celu dokonania oceny, czy model kontroli w wystarczający sposób odnosi się do czynnika ryzyka.

Formułując wniosek na temat środowiska kontroli biegły rewident powinien zgodnie z MSB 315.14 (zmienionym) ocenić, czy:

- kierownik jednostki, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, stworzył i utrzymał kulturę uczciwości i etycznego zachowania, oraz
- mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie odpowiednią podstawę dla innych składników kontroli wewnętrznej oraz, czy te inne składniki nie są osłabiane przez słabości środowiska kontroli.

Sformułowanie to może być wykorzystane jako ogólny wniosek biegłego rewidenta w odniesieniu do oszacowania ryzyka kontroli na poziomie sprawozdania finansowego.

Wiele ryzyk i wiele kontroli

Dla ryzyka szczególnego i transakcyjnego najczęstszym podejściem stosowanym w ocenie modelu jest wykorzystanie tak zwanej „macierzy modelu kontroli”. Macierze te pozwalają biegłemu rewidentowi błyskawicznie dostrzec:

- wzajemne związki „wiele do wielu” występujące pomiędzy wieloma rodzajami ryzyka a kontrolami,
- gdzie kontrola wewnętrzna jest mocna,
- gdzie kontrola wewnętrzna jest słaba, oraz
- kluczowe kontrole nastawione na wiele ryzyk/stwierzeń, które mogą być testowane pod kątem skuteczności działania.

Poniżej przedstawiono przykład prostej macierzy modelu kontroli.

Ilustracja 12.3-4

Proces = Sprzedaż						
Znaczące czynniki ryzyka		Ryzyko A	Ryzyko B	Ryzyko C	Ryzyko D	Kluczowe kontrole
	Stwierdzenia	K	ID	DK	KI	
Kontrole	<i>Element kontroli wewnętrznej</i>					
Procedura nr 1	<i>Środowisko kontroli</i>	WK				
Procedura nr 2	<i>Systemy informacyjne</i>		WK			
Procedura nr 3	<i>Czynność kontrolna</i>	P	P		P	Tak
Procedura nr 4	<i>Monitorowanie</i>	WK				
Procedura nr 5	<i>Czynność kontrolna</i>		P		P	Tak
Procedura nr 6	<i>Czynność kontrolna</i>					

Procedura nr 7	Systemy informacyjne	WK	WK		WK	
Czy model kontroli jest prawidłowy? To znaczy, czy zidentyfikowane kontrole zminimalizują czynniki ryzyka?		Tak	Tak	Nie	Tak	

Objaśnienia:

P = Kontrola prewencyjna

WK = Kontrola wykrywająca i korygująca

Uwaga: Powyższa macierz zawiera następujące informacje:

- czynniki ryzyka, które mogłyby prowadzić do istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym, gdyby nie zostały zminimalizowane,
- stwierdzenia, które dotyczą czynników ryzyka, oraz
- gdy procedura kontroli wewnętrznej dotyczy ryzyka w macierzy (przecina się w macierzy), odnotowana jest jako kontrola prewencyjna (P) zniekształcenia lub kontrola wykrywająca i korygująca (WK) zniekształcenie po jego wystąpieniu.

Taka macierz może także zostać rozszerzona, aby mogła uwzględniać inne informacje, takie jak:

- częstotliwość, z jaką działa kontrola, np. ciągle, co tydzień czy co miesiąc,
- informacja, czy jest to kontrola ręczna czy zautomatyzowana,
- spodziewana wiarygodność kontroli wewnętrznej w danym okresie sprawozdawczym. Może to obejmować, na przykład, ocenę kompetencji (i niezależności od innych funkcji) osoby, która wykonuje kontrolę, czy kontrola jest wykonywana terminowo oraz historię występowania wszelkich ewentualnych błędów.

UWAGA

Liczne procedury kontroli

Należy zauważyć, że mało prawdopodobnym jest, by jakaś jedna procedura kontroli zminimalizowała kluczowy czynnik ryzyka. Często dopiero połączenie działań kontrolnych współdziałających z innymi elementami kontroli wewnętrznej (takimi jak środowisko kontroli) jest wystarczające, by zareagować na ryzyko.

Zacznij od ryzyka

Unikaj pokusy wyliczenia wszystkich znanych kontroli i dopasowania ich potem do ryzyka. Ryzyka powinny być uwzględnione jako pierwsze, po nich kontrole, które je minimalizują. Bardziej efektywne jest odniesienie się do każdego ryzyka (lub celu kontroli) po kolei, a potem zidentyfikowanie, jakie kontrole istnieją aby przeciwdziałać temu ryzyku. Po zidentyfikowaniu wystarczającej liczby kontroli przeciwdziałającym danemu ryzyku nie ma sensu spędzać czasu na identyfikowaniu dodatkowych kontroli.

Dopasowanie kontroli do ryzyka nie tylko pomaga ocenić model kontroli, ale także pozwala zidentyfikować kluczowe kontrole (nad stosownymi stwierdzeniami), które mogą potencjalnie podlegać testom. Pomoże to także biegłemu rewidentowi zidentyfikować słabości kontroli, które mogą wymagać:

- powiadomienia o nich kierownika jednostki i osoby sprawujące nadzór w odpowiednio krótkim czasie, aby umożliwić podjęcie działań zmierzających do ich skorygowania, oraz
- zaprojektowania odpowiedniej reakcji w badaniu.

Macierz modelu kontroli (patrz ilustracja 12.3-4) może być wykorzystana do identyfikacji zarówno mocnych, jak i słabych stron kontroli. Proces ten opisano poniżej.

Zidentyfikuj	Opis – korzystanie z macierzy modelu kontroli
Słabości kontroli wewnętrznej	<p>Przyjrzyj się każdej kolumnie dotyczącej ryzyka (w macierzy modelu kontroli powyżej), aby zobaczyć, jakie istnieją procedury kontroli wewnętrznej mające minimalizować ryzyka. Jeżeli istnieją wystarczające kontrole, nie mamy do czynienia ze słabością kontroli.</p> <p>Tam, gdzie brakuje zidentyfikowanych procedur kontroli wewnętrznej minimalizujących ryzyko, lub są one nieliczne, może występować znacząca słabość kontroli wewnętrznej. Zwróć uwagę na ryzyko C w macierzy powyżej, gdzie, jak się wydaje, występuje znacząca słabość. W takim wypadku biegły rewident powinien:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zapytać, czy istnieją jakiegokolwiek inne procedury kontroli wewnętrznej, lub kompensujące procedury kontroli wewnętrznej, które mogą istnieć. Jeżeli procedur takich nie ma, może występować znacząca słabość, o której należy poinformować kierownictwo i osoby zarządzające i sprawujące nadzór tak szybko, jak to tylko możliwe, aby można było podjąć działania naprawcze, oraz • rozważyć, jakie dalsze procedury badania mogą być konieczne, aby zareagować na zidentyfikowane ryzyko. <p>Działania, które pośrednio wpływają na ten czynnik ryzyka, mogą być kontrolami kompensującymi. Na przykład, ryzyko wysyłki towarów bez wystawiania do nich faktur może być wykryte przez kierownika sprzedaży przy przeglądzie sprzedaży dokonywanym w każdym kwartale. Taka kontrola w oczywisty sposób, sama w sobie nie wystarcza do zminimalizowania takiego ryzyka.</p>
Mocne strony kontroli	<p>Przyjrzyj się wierszom macierzy modelu kontroli powyżej w celu zidentyfikowania procedur kontroli mogących zapobiegać lub wykrywać i korygować zniekształcenia wynikające z licznych czynników ryzyka. Należy zauważyć, że Procedura Kontroli 3 w przykładowej macierzy powyżej odnosi się do trzech czynników ryzyka i trzech stwierdzeń. Jest to przykład kontroli tego rodzaju (zwanej często kontrolą kluczową), która w przypadku uznania jej za wiarygodną, może być brana pod uwagę do testowania skuteczności jej działania, w szczególności jeżeli testy takie mogą ograniczyć inne bardziej szczegółowe testy.</p>

12.4 Jak zidentyfikować stosowne kontrole wewnętrzne?

Kontrole są zazwyczaj identyfikowane podczas dyskusji (rozmów) z osobą (osobami) odpowiedzialną za zarządzanie ryzykiem lub konkretnym procesem. W mniejszych jednostkach jest to często właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą lub kierownik wyższego szczebla. Typowe podejście do identyfikacji kontroli przedstawia się następująco:

Ilustracja 12.4-1

Działanie	Opis
Zidentyfikuj ryzyko nieodłączne	Zidentyfikuj ryzyko rozległe (na poziomie sprawozdania finansowego) i transakcyjne (na poziomie stwierdzeń), które wymaga minimalizowania poprzez kontrole wewnętrzne, mające zapobiegać istotnym zniekształceniom lub je wykrywać i korygować.
Zapytaj o procedury kontroli wewnętrznej odnoszące się do ryzyka nieodłącznego (po kolei dla każdego czynnika ryzyka)	<p>Zapytaj właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą lub osobę odpowiedzialną, jakie procedury kontroli wewnętrznej obowiązują w jednostce w celu łagodzenia każdego poszczególnego czynnika ryzyka. Udokumentuj zidentyfikowane kontrole używając słów osoby, z którą rozmawiasz.</p> <p>Kiedy (na podstawie zawodowego osądu) uznasz, że zidentyfikowano wystarczające kontrole dla skutecznego złagodzenia ryzyka, nie ma potrzeby pytać o inne kontrole. Nie ma potrzeby wyliczać wszystkich innych kontroli, które mogą funkcjonować w celu minimalizowania tego ryzyka, o ile nie są one wymagane dla innych celów.</p>

Działanie	Opis
Udokumentuj wyniki	<p>Zidentyfikowane kontrole można udokumentować na kilka sposobów. Można je zestawić pod każdym czynnikiem ryzyka, do którego się odnoszą lub wykazać w macierzy kontroli i połączyć ze wszystkimi różnymi czynnikami ryzyka, których dotyczą.</p> <p>Kluczowym zagadnieniem jest uzyskanie pewności, że zidentyfikowane procedury kontroli są połączone z czynnikami ryzyka, które miały w założeniu minimalizować. Pozwala to na dokonanie oceny, czy zidentyfikowane kontrole rzeczywiście minimalizują ryzyko. Jeżeli stosowana jest macierz kontroli:</p> <ul style="list-style-type: none"> • odnotuj zidentyfikowane procedury kontroli wewnętrznej bezpośrednio w macierzy i wskaż (tam, gdzie się przecinają z ryzykiem), czy zapobiegają istotnym zniekształceniom związanym z czynnikami ryzyka lub wykrywają je i korygują, oraz • rozważ, czy kontrole te byłyby również skuteczne w minimalizowaniu innych czynników ryzyka. Jest całkiem możliwe, że pewne procedury kontroli wewnętrznej zapobiegają kilku czynnikom ryzyka lub je wykrywają. <p>Tam, gdzie nie zidentyfikowano kontroli odnoszących się do ryzyka, biegły rewident powinien natychmiast zwrócić uwagę kierownictwa na słabość kontroli (prawdopodobnie istotną), która może wymagać usunięcia.</p>

UWAGA**Unikaj posługiwania się typowymi listami czynności kontrolnych.**

Należy unikać pokusy stosowania typowych list czynności kontrolnych, które są odpowiednie dla tzw. „typowej” jednostki. Wykazy „standardowych” lub „typowych” kontroli są zbyt czasochłonne, by je przeczytać i zrozumieć, mogą też być zbyt złożone lub nieistotne dla mniejszych jednostek. Zamiast tego, należy ich używać jako źródła odniesienia, ale tylko w razie potrzeby. O wiele lepiej jest udokumentować rodzaj każdej kontroli według własnego opisu zleceńodawcy.

Wielozadaniowość

Ocena modelu kontroli może być połączona z jej dokumentacją (patrz krok 3 poniżej) i z inspekcją/obserwacją dokumentów potwierdzających wdrożenie kontroli (patrz krok 4 poniżej). Przykładowo, gdy obowiązuje zasada, że nierutynowe zapisy dziennika nie mogą być dokonywane bez autoryzacji, należy poprosić o rzeczywiste zasady (ocena modelu kontroli) i okazanie pewnej liczby zapisów dziennika, aby uzyskać dowód zatwierdzenia (wdrożenie kontroli).

Zarządzanie ryzykiem

Wiele jednostek wyznacza obowiązki zarządzania ryzykiem według procesów (na przykład takich jak sprzedaż lub zakupy) zamiast według ryzyka. W konsekwencji wiele istotnych czynników ryzyka może funkcjonować pomiędzy działami (takimi jak sprzedaż, zakupy lub księgowość) i nikt nie jest za nie bezpośrednio odpowiedzialny. Jeżeli ryzyka nie są zidentyfikowane, a odpowiedzialność za te rodzaje ryzyka nie zostanie przypisana konkretnym osobom, w sytuacji, kiedy dzieje się coś złego, wszyscy starają się przerzucić winę na kogoś innego. Pracownicy obwiniają się nawzajem, mówiąc coś w rodzaju „Myślałem, że tym ryzykiem zarządza Maria lub Jacek, albo księgowość, IT, albo dział sprzedaży” itd.

Wnioski dotyczące modelu kontroli

Ostatnim krokiem w ocenie modelu kontroli jest wyciągnięcie wniosku, czy zidentyfikowane kontrole rzeczywiście minimalizują konkretne czynniki ryzyka. Wymaga to zastosowania przez biegłego rewidenta zawodowego osądu. Dla każdego stosownego stwierdzenia lub czynnika ryzyka, należy rozważyć, czy odpowiedź kierownika jednostki jest wystarczająca, by ograniczyć ryzyko istotnego zniekształcenia do akceptowalnie niskiego poziomu. Jeżeli wykorzystana jest macierz modelu kontroli, jej dolny rząd może posłużyć do udokumentowania wniosku, czy kontrole są wystarczające lub nie, do zminimalizowania każdego czynnika ryzyka.

Podsumowanie całościowej oceny kontroli (obejmujące pięć elementów kontroli) jest przedstawione na ilustracji poniżej.

	Procesy na poziomie jednostki	Proces sprzedaży	Proces zakupów	Proces dotyczący płac
Kluczowe ryzyko sprawozdawczości finansowej zostało zidentyfikowane	🟡	🟢	🟢	🟢
Zasady (polityka) rachunkowości są stosowane konsekwentnie	🟢	🔴	🟡	🟢
Pracownicy są kompetentni i posiadają wystarczającą wiedzę	🟢	🟢	🟢	🟢
Uprawnienia i obowiązki są jasno przypisane	🟢	🟢	🟢	🟢
Czynności kontrolne są odpowiednio zaprojektowane i wdrożone	🟢	🟢	🟡	🟢
Istnieją kontrole zapobiegające oszustwom odnoszące się do ryzyka oszustwa	🔴	🟡	🟡	🟢
Systemy informacyjne zapewniają wiarygodne dane	🟡	🟢	🟢	🟢
Kontrole są monitorowane	🔴	🟡	🟡	🟢

Objaśnienie:
 Kolor zielony = odnośne ryzyko zostało odpowiednio zminimalizowane
 Kolor żółty = w jednostce mogą występować pewne problemy
 Kolor czerwony = potencjalne znaczące słabości

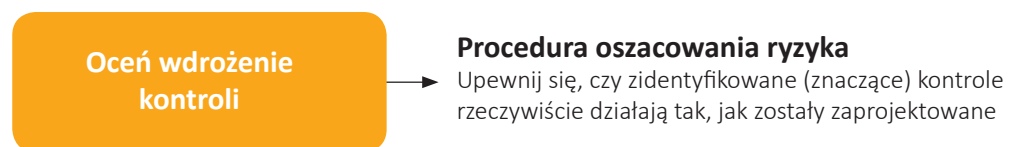
UWAGA

W mniejszych jednostkach istnieją jeszcze prostsze sposoby oceny kontroli transakcyjnych. Po pierwsze, należy rozpoznać czynniki ryzyka (patrz krok 1 powyżej) oraz stwierdzenia, na które mają one wpływ. Następnie zamiast mapowania zidentyfikowanych kontroli dla każdego pojedynczego czynnika ryzyka, należy zidentyfikować kontrole, które odnoszą się do stwierdzeń, na które ma wpływ to ryzyko.

Jeżeli nie zidentyfikowano kontroli dla konkretnego stwierdzenia, potrzebne jest opracowanie reakcji w badaniu uwzględniającej badania wiarygodności. Jeżeli oczekuje się, że zidentyfikowane kontrole działają w sposób wiarygodny, reakcja w badaniu może obejmować test stosownych kontroli kluczowych. Na przykład, ryzyko niezarejestrowanej sprzedaży odnosi się do stwierdzenia dotyczącego kompletności. Identyfikacja stosownych kontroli może być ograniczona do tych, które odnoszą się do ogólnego stwierdzenia dotyczącego kompletności, a nie do konkretnego ryzyka.

12.5 Krok 3 – Czy działają kontrole minimalizujące ryzyko?

Ilustracja 12.5-1



Same zapytania skierowane do kierownictwa nie wystarczają do oceny modelu procedur kontroli wewnętrznej ani do ustalenia, czy została ona wdrożona. Wynika to z faktu, że zainteresowane osoby mogą naprawdę wierzyć lub mieć nadzieję, że pewne kontrole istnieją, choć w rzeczywistości nie jest to prawda. Udokumentowany opis (choćby dobry) nieistniejących czy niedziałających kontroli nie przedstawia wielkiej wartości dla badania.

Inne powody dla obserwacji kontroli wewnętrznej w działaniu są następujące:

- **Zmieniające się procesy** Zmieniające się w czasie procesy będące rezultatem zmienionych/nowych produktów lub usług, efektywności działalności operacyjnej, zmian personelu i wdrażania nowych wspomagających aplikacji IT;

- **Myślenie życzeniowe** Personel jednostki może wyjaśniać biegłemu rewidentowi, jak powinien działać system, a nie jak rzeczywiście działa on w praktyce, oraz
- **Brak wiedzy** Niektóre aspekty systemu mogły zostać nieumyślnie przeoczone podczas uzyskiwania zrozumienia na temat kontroli wewnętrznej.

UWAGA

Jeżeli pojawiają się jakiegokolwiek wątpliwości co do tego, czy pewne kontrole zidentyfikowane w kroku 2 powyżej nie zostały w rzeczywistości wdrożone, nie należy dokonywać oceny modelu kontroli ani dokumentować działania kontroli do momentu wykonania pewnej pracy w celu ustalenia, czy one istnieją i działają. Alternatywnym podejściem jest zrezygnowanie z oceny kontroli, które z dużym prawdopodobieństwem nie są stosowne dla badania lub zostały niewłaściwie zaprojektowane.

Procedury oszacowania ryzyka wymagane do uzyskania dowodów badania dotyczących wdrożenia kontroli obejmują elementy wyliczone poniżej.

Ilustracja 12.5-2

Opis	
Ocena wdrożenia kontroli	<ul style="list-style-type: none"> • Zapytania kierowane do personelu jednostki; • Obserwacja lub ponowne wykonywanie określonych kontroli; • Inspekcja dokumentów i raportów; oraz • Śledzenie jednej lub dwóch transakcji w systemie informacyjnym stosownym dla sprawozdawczości finansowej.

Uwaga: Ocena wdrożenia kontroli jest konieczna jedynie w odniesieniu do kontroli, które są stosowne dla badania. Nie stanowi ona testu skuteczności działania kontroli.

Wdrożenie kontroli zapewnia dowody, co do tego, czy kontrola rzeczywiście działała w konkretnym punkcie czasu. Nie odnosi się do skuteczności działania w okresie podlegającym badaniu. Dowody skuteczności działania (jeżeli jest to częścią opracowywanej strategii badania) osiąga się poprzez testy kontroli, które gromadzą dowody dotyczące działania kontroli w pewnym okresie, na przykład roku.

Dopiero po ustaleniu, że kontrola wewnętrzna stosowna dla badania została właściwie zaprojektowana i wdrożona, warte rozważenia jest:

- jakie (ewentualne) testy skuteczności działania kontroli ograniczą potrzebę przeprowadzania innych procedur wiarygodności, oraz
- jakie kontrole wymagają testowania, ze względu na to, że nie ma innego sposobu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

UWAGA

Należy uzyskać pewność, że zespół wykonujący badanie jasno rozumie różnicę pomiędzy modelem kontroli, jej wdrożeniem i testami kontroli. Elementy te podsumowano poniżej.

Model kontroli

Czy zaprojektowano kontrole, które minimalizują ryzyko nieodłączne?

Wdrożenie kontroli

Czy zaprojektowane kontrole są rzeczywiście działające? W każdym okresie sprawozdawczym należy prześledzić wdrożenie procedur kontroli, aby rozpoznać wszelkie zmiany systemu.

Testy kontroli

Czy kontrole działały skutecznie w danym okresie czasu? Nie ma wymogu testowania skuteczności działania kontroli, chyba że nie ma innej możliwości uzyskania niezbędnych dowodów badania (na przykład w przypadku wysoce zautomatyzowanego i elektronicznego systemu). Podjęcie decyzji o testowaniu skuteczności działania kontroli jest zatem sprawą zawodowego osądu.

Nie należy ignorować powiązań pomiędzy modelem kontroli a jego wdrożeniem

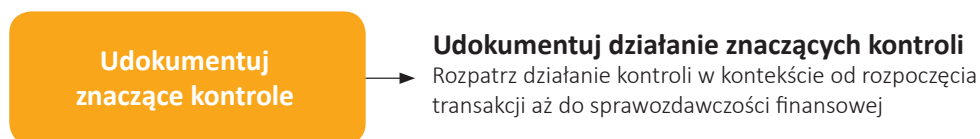
Jeżeli pojawiają się jakiegokolwiek wątpliwości, co do tego, czy pewne kontrole zidentyfikowane w kroku 2 powyżej zostały rzeczywiście wdrożone, nie należy dokonywać oceny modelu kontroli do momentu wykonania niektórych prac w celu ustalenia, czy one istnieją i działają. Ponadto, jeżeli biegły rewident uzna, że model kontroli jest niewystarczający, nie ma sensu kontynuować oceny wdrożenia kontroli. Prawdopodobne jest występowanie już na tym etapie znaczącej słabości.

Ocena wdrożenia dla każdego okresu sprawozdawczego

Po pierwszym zleceniu badania, należy najpierw ocenić wdrożenie kontroli w celu ustalenia, co się zmieniło. Jako punkt wyjścia, należy się posłużyć dokumentacją dotyczącą modelu kontroli uzyskaną w poprzednim okresie sprawozdawczym. Jeżeli zostaną zidentyfikowane zmiany w kontroli wewnętrznej, po przeglądzie nowych kontroli należy rozważyć, czy w dalszym ciągu łagodzą one czynnik ryzyka lub czy pojawiły się nowe ryzyka, które wymagają złagodzenia.

12.6 Krok 4 – Czy zostało udokumentowane działanie stosownych kontroli?

Ilustracja 12.6-1



Celem tego kroku jest uzyskanie pewnych informacji na temat działania stosownych kontroli zidentyfikowanych w kroku 2 powyżej. Zakres wymaganej dokumentacji jest kwestią zawodowego osądu.

Powstała w ten sposób dokumentacja pomoże biegłemu rewidentowi:

- zrozumieć charakter, działanie (rozpoczęcie, przetwarzanie, rejestrowanie itd.) oraz kontekst (na przykład, kto wykonuje kontrole, gdzie są one wykonywane, jak często, jaka dokumentacja powstaje w ich wyniku) zidentyfikowanych kontroli, oraz
- ustalić, czy kontrole mogą być prawdopodobnie wiarygodne i działają skutecznie. Jeżeli tak jest, można by je przetestować w ramach reakcji badania na oszacowane ryzyko. Jeżeli zostanie podjęta decyzja o testowaniu skuteczności działania kontroli, dokumentacja ta pomoże także biegłemu rewidentowi w opracowaniu testu, na przykład w decyzji, jakim zbiorem należy się posłużyć opracowując próbkę, jakie atrybuty kontroli należy badać, kto wykonuje kontrolę i gdzie można znaleźć konieczną dokumentację.

UWAGA

Dokumentacja kontroli nie musi być złożona ani obszerna. Nie ma wymogu, by biegły rewident dokumentował i oceniał cały proces działalności gospodarczej lub opisywał działanie kontroli, które nie są stosowne dla badania.

Niektóre kwestie do rozważenia podczas dokumentowania zidentyfikowanych, stosownych kontroli wewnętrznych przedstawia ilustracja poniżej.

Ilustracja 12.6-2

Udokumentowanie znaczących kontroli wewnętrznych

- Jak stosowne transakcje są inicjowane, autoryzowane, rejestrowane, przetwarzane i raportowane;
- Przepływ transakcji przedstawiony wystarczająco szczegółowo, aby umożliwić identyfikację momentów, w których mogą wystąpić istotne zniekształcenia spowodowane błędem lub oszustwem; oraz
- Kontrola wewnętrzna nad procesem sprawozdawczości finansowej na koniec okresu sprawozdawczego, w tym znaczące szacunki księgowe i ujawnienia.

Najbardziej popularnymi formami dokumentacji sporządzanej przez kierownictwo lub biegłego rewidenta są:

- pełne opisy lub notatki (memoranda),
- diagramy sekwencji działań,
- połączenie diagramów sekwencji działań i pełnych opisów, oraz
- kwestionariusze i listy kontrolne.

Charakter i zakres wymaganej dokumentacji jest kwestią zawodowego osądu. Czynniki do rozważenia obejmują:

- charakter, rozmiar i stopień złożoności jednostki oraz jej kontroli wewnętrznej,
- dostępność informacji z jednostki, oraz
- metodologię badania i technikę używaną w trakcie badania.

Zakres dokumentacji może także odzwierciedlać doświadczenie i umiejętności członków zespołu wykonującego badanie. Badanie wykonane przez zespół składający się z osób o mniejszym doświadczeniu może wymagać bardziej szczegółowej dokumentacji pomocnej w odpowiednim zrozumieniu jednostki, niż badanie, które przeprowadzają osoby bardziej doświadczone.

12.7 Aktualizacja dokumentacji kontroli w kolejnych okresach sprawozdawczych

Planując badanie na kolejny okres sprawozdawczy, biegły rewident może wykorzystać dokumentację sporządzoną lub uzyskaną w trakcie badania poprzedniego okresu sprawozdawczego. Dokumentacja taka jest opisana poniżej.

Ilustracja 12.7-1

Opis	
Aktualizacja dokumentacji kontroli przygotowanej w poprzednich okresach sprawozdawczych	<ul style="list-style-type: none"> • Należy sporządzić kopię dokumentacji roboczej dotyczącej kontroli przygotowanej w poprzednich okresach sprawozdawczych, która jest punktem wyjścia dla aktualizacji dla bieżącego roku. Jeżeli nic się nie zmieniło, należy ocenić wdrożenie kontroli przed oceną modelu. Jeżeli kontrola została wdrożona, a ryzyko się nie zmieniło, model jest akceptowalny. • Zaktualizuj listę ryzyk, które wymagają minimalizacji przez kontrole. • Zidentyfikuj zmiany w kontroli wewnętrznej na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia. Można to osiągnąć przez procedury, które dotyczą wdrożenia kontroli. • Tam, gdzie rozpoznano zmiany (w ryzyku lub kontroli), należy ustalić, czy nowe kontrole wewnętrzne zostały zaprojektowane i wdrożone. • Zaktualizuj powiązania pomiędzy kontrolami wewnętrznymi i stosownymi czynnikami ryzyka. • Zaktualizuj wnioski dotyczące ryzyka kontroli.

W sytuacji, gdy strategia dotycząca badania obejmuje poleganie na efektywnym działaniu pewnych kontroli (na przykład poprzez testy kontroli), a w kontroli wewnętrznej zaszły zmiany, zajdzie potrzeba przeprowadzenia przeglądu procedur w odniesieniu do transakcji, jakie były przetwarzane przed zmianą i po niej.

UWAGA

Zmiany w kontrolach rozległych

W procesie aktualizacji dokumentacji dotyczącej kontroli należy starannie rozważyć zmiany w kontrolach rozległych. Zmiany te mogą mieć znaczący wpływ na skuteczność innych szczegółowych kontroli (transakcyjnych) i mogą wpływać na reakcję w badaniu na oszacowane ryzyka. Na przykład decyzja kierownika jednostki o zatrudnieniu wykwalifikowanego specjalisty do sporządzania sprawozdania finansowego mogłyby znacząco ograniczyć ryzyko błędów w informacjach finansowych i zwiększyć skuteczność kontroli transakcji, które wcześniej mogły być osłabione. Z drugiej strony, zaniechanie kierownika jednostki w sprawie zastąpienia niekompetentnego kierownika IT lub przeznaczenie niedostatecznych zasobów na zabezpieczenie przed ryzykiem utraty bezpieczeństwa IT może negatywnie wpłynąć na inne wdrożone procedury kontroli wewnętrznej. W każdym przypadku zmiany te mogą zapoczątkować znaczące zmiany w odpowiedniej reakcji w badaniu.

12.8 Pisemne oświadczenia dotyczące kontroli wewnętrznej

Od kierownictwa należy uzyskać pisemne oświadczenia, w których uzna ono swoją odpowiedzialność za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo uzna za stosowną w celu umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia powstałego na skutek oszustwa lub błędu.

12.9 Studia przypadków – ocena kontroli wewnętrznej

Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Poniższe fragmenty dokumentacji dotyczącej kontroli wewnętrznej są przykładem informacji uzyskanych w wyniku zastosowania czterech kroków opisanych powyżej.

Studium przypadku A - Delta Meble

Krok 1 – Identyfikacja ryzyka

Pierwszym i najważniejszym krokiem w ocenie kontroli wewnętrznej jest identyfikacja, jakie ryzyko musi być minimalizowane przez kontrole wewnętrzne. Obejmują one ryzyko zidentyfikowane w wyniku uzyskania zrozumienia jednostki, inne czynniki ryzyka rozległego oraz zwykłe czynniki ryzyka transakcyjnego związane z procesami gospodarczymi takimi jak zakupy czy płace.

Krok 2 – Model kontroli

Drugim krokiem jest zadanie pytań dotyczących kontroli, które wprowadziło kierownictwo w celu uwzględnienia ryzyk zidentyfikowanych w kroku 1 powyżej oraz ich ocena.

Kontrole rozległe

Usystematyzowany formularz zamieszczony poniżej odnosi się do czterech kroków przedstawionych w tym rozdziale. Może być wykorzystany do udokumentowania następujących zagadnień:

- czynniki ryzyka, do których odnoszą się różne elementy kontroli wewnętrznej (Identyfikacja ryzyka – krok 1 [powyżej]),
- czy kontrole (jeśli istnieją) minimalizują te ryzyka (Model kontroli – krok 2 [powyżej]),
- uzyskane dowody na to, że zidentyfikowane kontrole rzeczywiście istnieją i są stosowane (Wdrożenie kontroli – krok 3 [poniżej]), oraz
- powiązanie i działanie kontroli, które zostały zidentyfikowane i wdrożone (Dokumentacja kontroli – krok 4 [poniżej]).

Środowisko kontroli	Czy kontrola istnieje?	Opisz charakter potwierdzającej dokumentacji lub działań kierownictwa	Opisz zapytania/obserwacje, których celem było uzyskanie przekonania, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone
1. Ryzyko: W jednostce nie kładzie się nacisku na potrzebę uczciwości i wartości etycznych.			
<p>Możliwe kontrole (wybierz te, które mają zastosowanie):</p> <p>(a) Kierownictwo stale wykazuje przywiązanie do wysokich standardów etycznych, zarówno słowami, jak i działaniami.</p> <p>(b) Kierownictwo likwiduje lub zmniejsza bodźce lub pokusy, które mogą prowokować personel do nieuczciwych, nielegalnych lub nieetycznych działań.</p> <p>(c) Istnieje kodeks postępowania lub jego ekwiwalent, który określa oczekiwane standardy zachowań etycznych i moralnych.</p> <p>(d) Pracownicy jasno rozumieją, jakie zachowanie jest akceptowalne, a jakie nie i wiedzą co robić, kiedy spotykają się z przypadkiem niewłaściwego zachowania.</p> <p>(e) Pracownicy są zawsze karani za niewłaściwe zachowanie.</p> <p>(f) Inne (podać jakie).</p>	<p>Tak</p> <p>Tak</p> <p>Tak</p> <p>Tak</p> <p>Tak</p> <p>Nie</p>	<p><i>Sylwester i zespół kierowniczy konsekwentnie podkreślają konieczność przestrzegania standardów dotyczących bezpieczeństwa i standardów etycznych poprzez codzienną komunikację z pracownikami.</i></p> <p><i>W poprzednim okresie sprawozdawczym Sylwester zaakceptował naszą rekomendację i przygotował kodeks postępowania określający oczekiwane zachowania pracowników.</i></p> <p><i>Patrz odpowiedź na punkt b) powyżej.</i></p> <p><i>Za niewłaściwe zachowania wyciągano konsekwencje dyscyplinarne.</i></p> <p><i>Sylwester nie toleruje zachowań niezgodnych z prawem lub nieetycznych wśród pracowników, klientów i dostawców.</i></p>	<p><i>Przeprowadzono rozmowy z dwoma pracownikami, Janem i Adamem, którzy to potwierdzili.</i></p> <p><i>Pracownicy dostali kopię kodeksu postępowania i zostali poproszeni o zapoznanie się z nim.</i></p> <p><i>Przejrzany kodeks etyczny</i></p> <p><i>Sylwester zwalnia natychmiast osoby przyłapano na kradzieży lub na nieetycznych zachowaniach. W zeszłym roku, wśród pracowników tymczasowych, miały miejsce dwa takie przypadki.</i></p> <p><i>Zauważono, że nowy pracownik został szybko zwolniony po tym, jak przyłapano go na kradzieży materiałów biurowych.</i></p>
2. Ryzyko: Zatrudnianie i utrzymywanie niekompetentnych pracowników			
<p>Możliwe kontrole (wybierz te, które mają zastosowanie):</p>			

Środowisko kontroli	Czy kontrola istnieje?	Opisz charakter potwierdzającej dokumentacji lub działań kierownictwa	Opisz zapytania/obserwacje, których celem było uzyskanie przekonania, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone
(a) Pracownicy spółki mają właściwe kompetencje i odbyli szkolenia konieczne do właściwego wykonywania przypisanych im obowiązków.	Tak	Wszyscy pracownicy są szkoleni na swoich stanowiskach pracy i należą nadzorowani.	Przeprowadzono rozmowy z dwoma pracownikami, Janem i Adamem, którzy: <ul style="list-style-type: none"> Mieli jasne pojęcie co do swoich ról i obowiązków mimo braku pisemnego opisu stanowisk pracy.
(b) Kierownictwo określa wymagane umiejętności i wiedzę dla każdego stanowiska pracowniczego.	Tak	Kierownictwo posiada umiejętności dotyczące produkcji, sprzedaży oraz administracji. Radosław i Patrycja oferują porady w kwestiach gospodarczych, marketingowych i prawnych.	<ul style="list-style-type: none"> Poinformowali, że dostają instrukcje, kiedy zmienia się maszyna lub proces. Są chwaleni, kiedy uda się osiągnąć lepsze wyniki niż oczekiwano i powiadamiani natychmiast kiedy jakieś zadanie nie jest właściwie wykonane.
(c) Istnieją opisy stanowisk i są one skutecznie wykorzystywane.	Nie		Pytania zadane pracownikom administracyjnym (Magdzie i Krzysztofowi) pozwoliły ustalić, że poziom zatrudnienia był stały przez cały okres sprawozdawczy.
(d) Kierownictwo udostępnia personelowi programy szkoleniowe dotyczące odpowiednich tematów.	Nie		
(e) Utrzymuje się właściwy poziom zatrudnienia, co pozwala pracownikom efektywnie wypełniać wymagane zadania.	Tak	W trakcie roku nie było wakatów na żadnym stanowisku wpływającym na sprawozdawczość finansową.	
(f) Wstępne i bieżące dostosowywanie umiejętności pracowników do opisów ich stanowisk	Nie		
(g) Pracownicy są wynagradzani i nagradzani za dobre wyniki.	Nie	Pracowników zachęca się do dobrej pracy. Poza premiovaniem pracowników sprzedaży nie ma systemu premiovania.	
(h) Inne (podać jakie).	Nie		
3. Ryzyko: Kierownictwo ma niewłaściwe podejście do kontroli wewnętrznej i/lub zarządzania ryzykiem gospodarczym			
Możliwe kontrole (wybierz te, które mają zastosowanie): Kierownictwo wykazuje pozytywne podejście i działania w odniesieniu do:			

Środowisko kontroli	Czy kontrola istnieje?	Opisz charakter potwierdzającej dokumentacji lub działań kierownictwa	Opisz zapytania/obserwacje, których celem było uzyskanie przekonania, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone
<p>(a) ustanowienia i utrzymania prawidłowej kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową (w tym obejście kontroli przez kierownictwo i inne oszustwa):</p> <ul style="list-style-type: none"> – właściwy wybór/stosowanie zasad (polityki) rachunkowości, – kontrole dotyczące przetwarzania informacji, oraz – sposobu traktowania personelu księgowego. 	Tak	<p><i>Kierownictwo ma pozytywne nastawienie do zaleceń, które można wdrożyć bez większych kosztów i zakłóceń oraz właściwe podejście do kontroli wewnętrznej.</i></p>	<p><i>Przeanalizowany biznesplan, obejmujący:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • prognozy dotyczące sprzedaży i przepływów pieniężnych, • planowane nakłady kapitałowe, • omówienie wpływu recesji na warunki sprzedaży oraz możliwego bankructwa jednego z dostawców. <p><i>Nasze zalecenia z listu do zarządu były zawsze akceptowane, jeżeli były wykonalne.</i></p>
<p>(b) Kierownictwo podkreśla wobec pracowników operacyjnych znaczenie odpowiednich zachowań.</p>	Tak	<p><i>Patrz zalecenia powyżej dotyczące podejścia i kodeksu postępowania.</i></p>	<p><i>Na podstawie naszych rozmów z pracownikami (patrz krok 2) ustaliliśmy, że pracownicy rozumieją wymogi i reguły, których należy przestrzegać.</i></p>
<p>(c) Kierownictwo ustanowiło procedury uniemożliwiające nieautoryzowany dostęp lub zniszczenie aktywów, dokumentów i zapisów.</p>	Tak		
<p>(d) Kierownictwo analizuje ryzyko działalności gospodarczej i podejmuje odpowiednie działania.</p>	W pewnym zakresie	<p><i>Chociaż zarządzanie ryzykiem jest nieformalne, na spotkaniach kierownictwa omawiane jest ryzyko działalności gospodarczej i ma to odzwierciedlenie w biznesplanie.</i></p>	<p><i>Podczas rozmowy Jacek stwierdził, że Sylwester jest otwarty na dyskusję o problemach i że nie odczuwa presji, aby manipulować w sprawozdaniu finansowym. Cytując Sylwestra, „liczy się, jakie są, niezależnie od tego, czy się nam w danym miesiącu podobają”.</i></p>

Macierz modelu kontroli – należności, wpływy

Instrukcje:
 1. Po pierwsze zidentyfikuj odpowiednie czynniki ryzyka i stosowne stwierdzenia.
 2. Zapytaj kierownika jednostki, jakie (jeśli w ogóle) wprowadzono kontrole w celu minimalizowania każdego czynnika ryzyka (po kolei dla każdego).
 3. Wskaż rodzaj kontroli (P lub WK) w polu, w którym odnośna kontrola przecina się z ryzykiem.
 4. Oceń model kontroli. Czy zidentyfikowane kontrole są wystarczające, aby zapobiec zniekształceniom lub aby je wykryć/skorygować?
 5. Jeśli model kontroli jest dobry, oceń wdrożenie kontroli.

Stwierdzenie
 K = Kompletność
 I = Istnienie
 DW = Dokładność i wycena

Rodzaj kontroli
 P = Kontrola prewencyjna
 WK = Kontrola wykrywająca

	Stwierdzenie, do którego odnosi się czynnik ryzyka	Czynniki ryzyka					Nr DR na dowód wdrożenia kontroli	Wskaź, które kontrole będą testowane (o ile w ogóle)	Nr DR
		KDWI	KDWI	KDWI	KDWI	DW			
1	Karla przygotowuje bankowe dowody wpłaty, lecz Jacek dokonuje wpłat gotówkowych, aby zapewnić podział funkcji.	U							
2	Po otwarciu przesyłki czek są opatrywane stemplem „do depozytu” z numerem rachunku Delta. Bank poinstruowano, aby nie realizował czeków.	U							
3	Przed zdeponowaniem otrzymane чеки są spisywane, sumowane i przeglądane.	P							
4	Należności starsze niż 90 dni są wyjaśniane przez Sylwestra i Jacka, a podjęte działania są dokumentowane.					WK			
5	Istnieją procedury odroczenia, aby zapewnić ewidencjonowanie wpływów we właściwym okresie sprawozdawczym.				P				
6	Lista przeterminowanych należności sporządzana jest regularnie co miesiąc i przekazywana Sylwestrowi i Jackowi.					WK			
7	Sylwester regularnie dokonuje przeglądu przeterminowanych należności i sprawdza przeterminowane konta. Klienci z zaległościami w płatnościach mogą dokonywać zakupów, tylko jeśli płacą gotówką przy odbiorze.					U			
	Czy zidentyfikowane procedury kontroli minimalizują czynnik ryzyka? T = ryzyko zminimalizowane, U = w pewien sposób zminimalizowane N = istnieje znacząca słabość	Tak	Nie	Nie	Tak	Tak			
Zidentyfikowane słabości:									
	1. Ponieważ potwierdzenia nie są wysyłane do klientów, istnieje słabość kontroli, polegająca na tym, że możliwe jest obciążenie rachunku niewłaściwego klienta.								
	2. Ponieważ większość sprzedaży w sklepie odbywa się za gotówkę i potwierdzenia zapłaty są wydawane tylko na żądanie, istnieje ryzyko, że nie wszystkie transakcje sprzedaży gotówkowej są rejestrowane.								

Procesy gospodarcze lub kontrole transakcyjne

Powyższa macierz modelu kontroli obejmuje dwa z czterech kroków. Dopasowuje czynniki ryzyka transakcyjnego do zidentyfikowanych kontroli i może także być wykorzystywana do wpisania wzajemnych odniesień do prac dotyczących wdrożenia kontroli.

Krok 3 – Wdrożenie kontroli

Trzeci krok pozwala ustalić, czy kontrole istnieją i czy działają w jednostce.

Fragment z procedur odnoszących się do wdrożenia kontroli dotyczących przychodów/należności Należy zadać pytania pracownikom przetwarzającym transakcje.

Osoby, z którymi przeprowadzono rozmowy:

Karla _____ Dnia: 16 lutego 20X3 r.
 Damian _____ Dnia: 17 lutego 20X3 r.
 Maria Ho _____ Dnia: 17 lutego 20X3 r.

Opisz przeprowadzone procedury związane z transakcją. Odnieś się do rozpoczynania, autoryzacji, rejestracji w dokumentacji księgowej i raportowania w sprawozdaniu finansowym.	<i>System działa tak, jak opisano w dokumentacji systemów. Patrz do kopii dokumentów ilustrujących działanie kontroli wewnętrznej w D/R 530. Zauważyliśmy jednak, że Maria Ho jest nowym pracownikiem i słabo zna obecny system.</i>
Opisz proces przekazywania wszelkich informacji od jednej osoby (właściciela procesu) do innej.	<i>Informacje przekazywane są z działu sprzedaży do rachunkowości. Na podstawie walkthrough stwierdzono, że przekazywanie informacji działa dobrze.</i>
Odnotuj częstotliwość i rozłożenie w czasie przeprowadzania procedur kontroli wewnętrznej.	<i>Zanotowano w macierzy modelu kontroli.</i>
Zidentyfikuj wszelkie ogólne kontrole IT, które są wymagane dla ochrony plików z danymi transakcji i sprawdź właściwe funkcjonowanie kontroli wewnętrznych aplikacji.	<i>Ze względu na wielkość jednostki ogólna kontrola IT jest minimalna.</i>
Udokumentuj obowiązujące procedury zastępowania pracowników podczas choroby i urlopów. Jeżeli od co najmniej 12 miesięcy pracownik nie korzystał z urlopu, udokumentuj dlaczego.	<i>Stanowisko asystenta sprzedaży było nieobsadzone przez cztery miesiące okresu sprawozdawczego przed zatrudnieniem Marii. Oznaczało to ograniczenie podziału obowiązków w tym okresie.</i>
Zapytaj o zakres i charakter błędów wykrytych w poprzednim okresie.	<i>Większość błędów wynikała z pomyłek w ustalaniu cen, które obecnie jest w przeważającej mierze procesem ręcznym.</i>
Zapytaj, czy od jakiejś osoby wymagano odstąpienia od udokumentowanych procedur.	<i>Jedna prośba kierownika sprzedaży o znaczące obniżenie ceny zestawu do sypialni dla przyjaciela została odrzucona.</i>

Krok 4 – Dokumentacja kontroli

Fragment opisowej dokumentacji procesów gospodarczych – Delta Meble

Proces gospodarczy – System przychodów/należności/wpływów

Kluczowe ryzyko i odpowiednie procedury kontroli

1. Towary wysłane/usługi wykonane bez ich zafakturowania

Po podpisaniu przez klienta zamówienia sprzedaży jest ono wprowadzane do systemu księgowego, który automatycznie nadaje mu kolejny numer. Kiedy zamówienie jest gotowe do wysyłki, przygotowany jest dokument przewozowy, który następnie jest wprowadzany do systemu i łączony z zamówieniem. Następnie Karla generuje fakturę z systemu księgowego, który automatycznie nadaje jej kolejny numer. Surowo przestrzega się reguły, że żadna przesyłka nie może zostać wysłana bez wprowadzenia numeru dokumentu przewozowego do systemu. System pozwala na śledzenie, które zamówienia zostały zrealizowane, a dla których nie upłynął jeszcze termin dostawy.

2. Przychody niewłaściwie zarejestrowane lub niezarejestrowane na kontach (tj. sprzedaż gotówkowa)

Zamówienia sprzedaży sporządzane są dla każdego otrzymanego zamówienia i są wprowadzane do systemu księgowego, który automatycznie nadaje im kolejne numery. Jedynym wyjątkiem są meble lub drobne elementy dostępne na miejscu, które są sprzedawane bezpośrednio w sklepie.

3. Niezidentyfikowane transakcje ze stronami powiązаныmi

Obecnie brak jest takich kontroli.

4. Zasady ujmowania przychodów nie są przestrzegane

Przychody są rejestrowane, kiedy składane są faktury. Wszystkie zlecenia przekraczające 500€ lub zlecenia, w przypadku których cena jest niższa niż minimalna cena sprzedaży, muszą być weryfikowane i zatwierdzone przez Adriana.

5. Fikcyjne sprzedaże/sprzedaże na kredyt zarejestrowane na kontach

Wszystkie zlecenia przekraczające 500€ lub sprzedaż, w przypadku której cena jest niższa niż minimalna cena sprzedaży, muszą być weryfikowane i zatwierdzone przez Adriana.

6. Wysłane towary/wykonane usługi objęte ryzykiem złego kredytu

Adrian nie weryfikuje zdolności kredytowej klientów, chyba że ich nie zna lub zamówienie jest duże. Przyznając kredyt polega głównie na swoich wcześniejszych doświadczeniach z danym klientem.

7. Sprzedaż/usługi zarejestrowane w niewłaściwym okresie sprawozdawczym

Na koniec miesiąca Karla przygotowuje raport dotyczący przychodów i wpływów gotówkowych w danym miesiącu. Jest on przeglądany przez Sylwestra.

8. Wpływy częściowo lub wcale nie są deponowane /rejestrowane (oszustwo lub błąd)

Przed zdeponowaniem otrzymane чеки są spisywane, sumowane i przeglądane. Karla przygotowuje codzienne bankowe dowody wpłaty, lecz pieniądze wpłaca Jacek, aby zapewnić podział funkcji.

9. Wpływy przypisywane są do niewłaściwego odbiorcy lub konta (oszustwo lub błąd)

Może to być zauważone podczas comiesięcznego przeglądu sprzedaży i należności.

10. Wpływy są rejestrowane w niewłaściwym okresie sprawozdawczym

Karla sprawdza właściwe przyporządkowanie zdarzeń do poszczególnych okresów, aby zapewnić rejestrację wpłat we właściwym okresie sprawozdawczym.

11. Nie dokonuje się odpisów na wątpliwe lub nieściągalne salda

Konta rozrachunków po przekroczeniu 60 dni są sprawdzane, ale nie dokonuje się odpisów na należności wątpliwe innych niż dokonywane na koniec roku.

12. Czynności związane z zaległymi należnościami nie są podejmowane w odpowiednim czasie

Jacek przygotowuje zestawienie przeterminowanych należności i przekazuje je Sylwestrowi do przejrzania.

Konta rozrachunków po przekroczeniu 60 dni są sprawdzane każdego miesiąca. Na ich wykazach wprowadza się uwagi dotyczące tego, kiedy klient uzgodnił termin uregulowania należności. W przypadku klientów, którzy nie dokonali płatności w ciągu 90 dni i z którymi nie uzgodniono innych warunków spłaty, przyszła sprzedaż odbywa się wyłącznie za gotówkę przy dostawie.

Zobacz osobną notatkę 545-6 (niedołączoną) na temat kontroli sprzedaży przez Internet.

Studium przypadku B – Kumar i Spółka

Krok 1 – Identyfikacja ryzyka

Pierwszym i najważniejszym krokiem w ocenie kontroli wewnętrznej jest identyfikacja, jakie ryzyko musi być minimalizowane przez kontrole wewnętrzne. Obejmują one ryzyko zidentyfikowane w wyniku uzyskania zrozumienia jednostki, inne czynniki ryzyka rozległego oraz zwykłe czynniki ryzyka transakcyjnego związane z procesami gospodarczymi takimi jak zakupy czy płace.

Krok 2 – Model kontroli

Drugim krokiem jest zadanie pytań dotyczących kontroli, które wprowadziło kierownictwo w odniesieniu do ryzyka zidentyfikowanego w kroku 1 powyżej oraz ich ocena.

Kontrole rozległe (na poziomie sprawozdania finansowego) i ogólne kontrole IT

Usystematyzowany formularz zamieszczony poniżej odnosi się do czterech kroków przedstawionych w tym rozdziale. Może być wykorzystany do udokumentowania następujących zagadnień:

- czynniki ryzyka, do których odnoszą się różne elementy kontroli wewnętrznej (Identyfikacja ryzyka – krok 1 [powyżej]),
- jakie istnieją (o ile istnieją) kontrole minimalizujące to ryzyko (Model kontroli – krok 2 powyżej),
- Zebrane dowody na to, że zidentyfikowane kontrole rzeczywiście istnieją i są stosowane. (Wdrożenie kontroli – krok 3 [poniżej]), oraz
- Powiązanie i działanie kontroli, które zostały zidentyfikowane i wdrożone (Dokumentacja kontroli – krok 4 [poniżej]).

Kontrole rozległe	
Ryzyko do rozważenia	Znaczące kontrole
<p>Środowisko kontroli:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Brak nacisku na znaczenie/potrzebę uczciwości, ani na wartości etyczne. • Nie przywiązuje się wagi do kompetencji pracowników. • Nieskuteczny nadzór nad kierownictwem ze strony osób sprawujących nadzór. • Kierownictwo ma niewłaściwe podejście do kontroli wewnętrznej i/lub zarządzania ryzykiem działalności gospodarczej • Niefektywna/nieodpowiednia struktura organizacyjna dla planowania, kontroli i osiągania celów. • Brak polityk/procedur zapewniających skuteczne zarządzanie zasobami ludzkimi. 	<p><i>Rajmund ciągle podkreśla wobec swoich pracowników znaczenie uczciwości i wartości etycznych w codziennej komunikacji i przez swoje działania.</i></p> <p><i>Ma właściwe podejście do kontroli wewnętrznej – w przeszłości wdrożył te zalecenia po badaniu, które były wykonalne.</i></p> <p><i>Brak formalnej struktury nadzoru, ale Rajmund regularnie spotyka się z Sylwestrem i Jackiem (Delta).</i></p>
Czy kontrole minimalizują czynniki ryzyka?	Tak
Opisz zapytania/obserwacje, aby upewnić się, że zidentyfikowane kontrole były wdrożone.	<p><i>Przeprowadziłem rozmowę z Renatą, która potwierdziła zaangażowanie Rajmunda w kwestię etycznego i sprawiedliwego traktowania dostawców i klientów.</i></p> <p><i>Przejrzałem protokół z ostatniego spotkania, przygotowany przez Jacka.</i></p>
<p>Oszacowanie ryzyka:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kierownictwo jest często zaskakiwane zdarzeniami, które nie były wcześniej zidentyfikowane/oszacowane lub nieustannie reaguje na zdarzenia, zamiast planować z wyprzedzeniem. 	<p><i>Biznesplany przygotowujemy co roku. Rajmund monitoruje miesięczne przyprływy pieniężne i trendy sprzedaży.</i></p>
Czy kontrole minimalizują czynniki ryzyka?	Tak
Opisz zapytania/obserwacje, aby upewnić się, że zidentyfikowane kontrole były wdrożone.	<p><i>Przejrzałem kopię biznes planu, w którym podkreślano możliwość wpływu stanu gospodarki na sprzedaż.</i></p> <p><i>Przejrzałem folder zawierający miesięczne przepływy pieniężne przekazywany Rajmundowi. Dowodami na to, że Rajmund dokonał jego przeglądu – są komentarze w dokumentach i zalecenia dotyczące zmian.</i></p>
<p>Ryzyko sprawozdawczości finansowej:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zdarzenia i warunki (inne niż transakcje), które są znaczące dla sprawozdania finansowego, które mogły nie zostać ujęte ani zarejestrowane, • słaby nadzór/kontrola nad sprawozdawczością finansową, zapisami dziennika i przygotowaniem znaczących szacunków/ujawnień może mieć wpływ na wystąpienie istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym, oraz • znaczące sprawy dotyczące sprawozdawczości finansowej mogą nie być przekazywane radzie dyrektorów lub stronom zewnętrznym, takim jak banki albo organy regulacyjne. 	<p><i>Rajmund spotyka się z Sylwestrem i Jackiem (Delta) w celu dokonywania przeglądu sprawozdań finansowych i biznes planów.</i></p> <p><i>Rajmund przegląda sprawozdania finansowe, ale zapisy dziennika przegląda tylko wtedy, gdy ma czas. (Zwiększone ryzyko przy braku podziału obowiązków, daje Renacie możliwość wprowadzania błędnych zapisów, które nie zostaną wykryte.)</i></p>
Czy kontrole minimalizują czynniki ryzyka?	<p><i>Nie, do słabości kontroli należy ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo oraz brak podziału obowiązków w tak małej jednostce.</i></p>
Opisz zapytania/obserwacje, aby upewnić się, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone.	<p><i>Przejrzałem folder zawierający miesięczne dane finansowe przekazywane Rajmundowi. Nie ma jednak dowodów na to, że Rajmund rzeczywiście przejrzał sprawozdania.</i></p>
<p>Zapobieganie oszustwu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kierownictwo nie rozważało, ani nie oszacowało wystąpienia ryzyka oszustwa (w tym obejścia kontroli przez kierownictwo). 	<p><i>Rajmund przechowuje gotówkę i cenne przedmioty w zamknięciu.</i></p> <p><i>Rajmund ma udział w każdym etapie działalności, w tym także produkcji, więc nadzór nad wszystkimi działaniami minimalizuje ryzyko oszustwa.</i></p>

Kontrole rozległe	
Czy kontrole minimalizują czynniki ryzyka?	<i>Nie, cenne przedmioty są bezpieczne, ale Rajmund był w tym roku często nieobecny, co ograniczyło zakres nadzoru ze strony kierownictwa. Ponadto wiadomo, że księgowość ma problemy finansowe.</i>
Opisz zapytania/obserwacje, aby upewnić się, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone.	<i>Sprawdziłem, gdzie trzymana jest gotówka i upewniłem się, że tylko Rajmund ma klucz.</i>

Ogólne kontrole IT	
Ryzyko do rozważenia	Stosowne kontrole
Ryzyka do rozważenia: <ul style="list-style-type: none"> • brak istniejących polityk/procedur zapewniających skuteczne zarządzanie IT lub nadzór nad personelem IT, • brak synergii pomiędzy celami działalności gospodarczej, ryzykiem i planami IT, • poleganie na systemach/programach, które niedokładnie przetwarzają dane lub przetwarzają niedokładne dane, oraz • nieupoważniony dostęp do danych. Możliwość zniszczenia danych, nieodpowiednie zmiany, nieautoryzowane lub nieistniejące transakcje lub niedokładne rejestrowanie transakcji. 	<i>Brak polityk i procedur IT.</i> <i>Wydatki IT i wydatki inwestycyjne to część rocznego budżetu (jeśli je przewidziano).</i> <i>Rajmund pilnuje, by oprogramowanie było aktualne i aby Renata sporządzała zapasowe kopie danych.</i>
Czy kontrole minimalizują czynniki ryzyka?	<i>Tak, biorąc pod uwagę mały rozmiar działalności.</i>
Opisz zapytania/obserwacje, aby upewnić się, że zidentyfikowane kontrole są wdrożone.	<i>Przejrzałem roczny budżet z listą wydatków IT. Na ten okres sprawozdawczy nie zaplanowano poważniejszych wydatków inwestycyjnych.</i>

Procesy działalności gospodarczej lub kontrole transakcyjne

Ten formularz (przychody, należności, wpływy) obejmuje dwa z czterech kroków w tym procesie. Dopasowuje ryzyko transakcyjne do stwierdzeń w stosownych procedurach kontroli wewnętrznej (SPKW). Może także być wykorzystywany do wpisania wzajemnych odniesień dotyczących prac związanych z wdrożeniem kontroli.

Jednostka: Kumar i Spółka Okres sprawozdawczy kończący się: 31 grudnia 20XX r.

Krok 1 – Opis ryzyko transakcyjne			Stwierdzenia, na które może ono mieć wpływ	Krok 2 – Opis SPKW (w przypadku wielu kontroli rozważ zastosowanie macierzy modelu kontroli)		Oceń kontrolę		Ryzyko rezydualne (W, U, N)
				Model	Wdrożenie			
1	Towary wysłane/usługi wykonane bez ich zafakturowania.	K		Dziennik wysyłek jest sprawdzany pod kątem zgodności z dziennikiem sprzedaży raz w tygodniu w celu uzyskania pewności, że za wszystkie wysłane towary wystawiono faktury.	OK	545-2		N
2	Przychody są rejestrowane częściowo lub nie są rejestrowane wcale (np. przy sprzedaży gotówkowej).	K D		Księgowość uzgadnia faktury sprzedaży z przychodami zarejestrowanymi w dokumentacji księgowej w każdym miesiącu.	OK	545-2		N

3		K I	Rajmund co miesiąc dokonuje przeglądu raportów sprzedaży, należności i raportów kasowych. (Uwaga: nieliczni klienci, większość sprzedaży do Cambridge).	OK	545-2	N
4	Zasady ujmowania przychodów nie są przestrzegane.	K I D	Przychody są rejestrowane, kiedy towary są wysyłane i fakturowane. Nie ma jednak rzeczywistej kontroli przyporządkowania zdarzeń do poszczególnych okresów.	Częściowe	545-2	U
5	Przychody/wpływy zarejestrowane w niewłaściwym okresie sprawozdawczym.	D	Sprzedaż przeglądana przez Rajmunda i Renatę co miesiąc	Częściowe	545-2	U
6	Wpływy są deponowane częściowo lub wcale nie są deponowane lub rejestrowane.	K D	Przychody, których nie zdeponowano, zostaną z pewnością zauważone przez Rajmunda, kiedy będzie dokonywał comiesięcznego przeglądu należności.	Nie	Nie	U
7	Nie dokonuje się odpisów aktualizacyjnych na wątpliwe lub nieściągalne salda.	DW	Dokonywane tylko na koniec roku.	Nie	Nie	W
8	Transakcje ze stronami powiązanymi nie są identyfikowane.	K I DW P	Sprzedaż do Delty jest rejestrowana na osobnym koncie i przeglądana co miesiąc przez Rajmunda. Inne strony powiązane nie są jednak zidentyfikowane.	Częściowe	545-2	U

Należy się posłużyć zawodowym osądem (na podstawie przeglądu powyższych informacji) w celu oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia (RIZ) według stwierdzeń.

Stwierdzenie	RIZ	Opisz procedury badania (takie jak, testy szczegółowe lub testy kontroli) w reakcji na oszacowane ryzyko	DR nr
Kompletność	Niskie	Patrz program badania sprzedaży i należności.	705 – C.100
Istnienie	Niskie	Patrz program badania sprzedaży i należności.	705 – C.100
Dokładność i wycena	Umiarkowane	Wykonaj dodatkowe prace w odniesieniu do przyporządkowania zdarzeń do poszczególnych okresów i ujmowania przychodów. Szczegóły w planach badania sprzedaży i należności. Uważnie przejrzyj odpis na należności wątpliwe zgodnie z C.100.	705 – C.100
Wycena	Umiarkowane	Przejrzyj ujawnienia dotyczące zasad (polityki) rachunkowości, jak np. ujmowanie przychodów w sprawozdaniu finansowym.	705 – C.100

Uwaga: RIZ na poziomie stwierdzenia jest oparte na „stwierdzeniach, na które może mieć wpływ” ryzyko transakcyjne (powyżej) i zakres „ryzyka rezydualnego” pozostałego po zminimalizowaniu.

Krok 3 – Wdrożenie kontroli

Wdrożenie kontroli transakcyjnych

Fragment z procedur odnoszących się do wdrożenia kontroli dotyczących przychodów/należności

Osoby, z którymi przeprowadzono rozmowy:

<u>Renata</u>	Dnia: <u>22 lutego 20X3 r.</u>
<u>Rajmund</u>	Dnia: <u>22 lutego 20X3 r.</u>

Opisz przeprowadzone procedury związane z transakcją. Odnieś się do rozpoczynania, autoryzacji, rejestracji w dokumentacji księgowej i raportowania w sprawozdaniu finansowym.	<i>System działa tak, jak opisano w dokumentacji systemów. Kopie dokumentów ilustrujących działanie kontroli wewnętrznej w D/R 535.</i>
Opisz proces przekazywania wszelkich informacji od jednej osoby (właściciela procesu) do innej.	<i>Informacje przekazywane są z działu sprzedaży do rachunkowości. Na podstawie walkthrough stwierdzono, że przekazywanie informacji działa dobrze.</i>
Odnotuj częstotliwość i rozłożenie w czasie przeprowadzania procedur kontroli wewnętrznej.	<i>Zanotowano w macierzy modelu kontroli.</i>
Zidentyfikuj wszelkie ogólne kontrole IT, które są wymagane dla ochrony plików z danymi transakcji i sprawdź właściwe funkcjonowanie kontroli wewnętrznych aplikacji.	<i>Ze względu na wielkość jednostki ogólna kontrola IT jest minimalna.</i>
Udokumentuj obowiązujące procedury zastępowania pracowników podczas choroby i urlopów. Jeżeli od co najmniej 12 miesięcy pracownik nie korzystał z urlopu, udokumentuj dlaczego.	<i>Jako osoba pracująca w niepełnym wymiarze Renata aktualizuje swoją wiedzę o danych, kiedy wraca do biura. Z powodu minimalnej liczby transakcji jest to wystarczające.</i>
Zapytaj o zakres i charakter błędów wykrytych w poprzednim okresie sprawozdawczym.	<i>Większość błędów wynikała z pomyłek w ilościach towarów zamawianych i wysyłanych. Uzgadnianie dziennika sprzedaży i zamówień jest kontrolą Rajmunda, której celem jest wyłapanie tych błędów i na podstawie procedury walkthrough wydaje się, że ona działa efektywnie.</i>
Zapytaj, czy od jakiejś osoby wymagano odstąpienia od udokumentowanych procedur.	<i>Nie odnotowano.</i>

Uwaga: kontrole są zaznaczone pogrubioną czcionką.

Fragment (opisowej) dokumentacji procesów działalności gospodarczej – Kumar i spółka

Proces działalności gospodarczej – System przychodów/należności/wpływów

Zamówienia sprzedaży

Zamówienia sprzedaży sporządzane są dla każdego otrzymanego zamówienia i są wprowadzane do systemu księgowego, który **automatycznie nadaje im kolejne numery**. Jedynym wyjątkiem są meble lub drobne elementy dostępne na miejscu, które są sprzedawane bezpośrednio w sklepie.

Rajmund prowadzi **dziennik zamówień**, w którym odnotowuje datę zamówienia, ilość, typ produktu, datę przyrzeczonej dostawy, cenę itd. Prowadzi także **dziennik sprzedaży** z nazwiskami klientów, szczegółami zamówień, ceną itd. Pod koniec miesiąca Rajmund **uzgadnia i przegląda** dzienniki zamówień i sprzedaży, aby zweryfikować ich dokładność.

Kiedy elementy są zmontowane i gotowe do wysyłki, Renata sporządza **fakturę**, która jest wysyłana do klienta wraz z zamówieniem.

Sprzedaż w sklepie

W przypadku sprzedaży poza sklepem **faktury** wystawiane są przez Rajmunda w momencie sprzedaży i wprowadzane do systemu księgowego. System automatycznie generuje **numer faktury** dla każdej transakcji sprzedaży. Faktury są przekazywane klientom.

Większość sprzedaży w sklepie odbywa się za gotówkę, więc ryzyko braku zapłaty jest niewielkie.

Należności

Renata otwiera całą korespondencję i **segreguje** otrzymane płatności kaucji. Rajmund chodzi do banku w drodze do domu i deponuje utargi. Następnie Renata wprowadza płatności do systemu księgowego i łączy płatności ze wskazanymi fakturami.

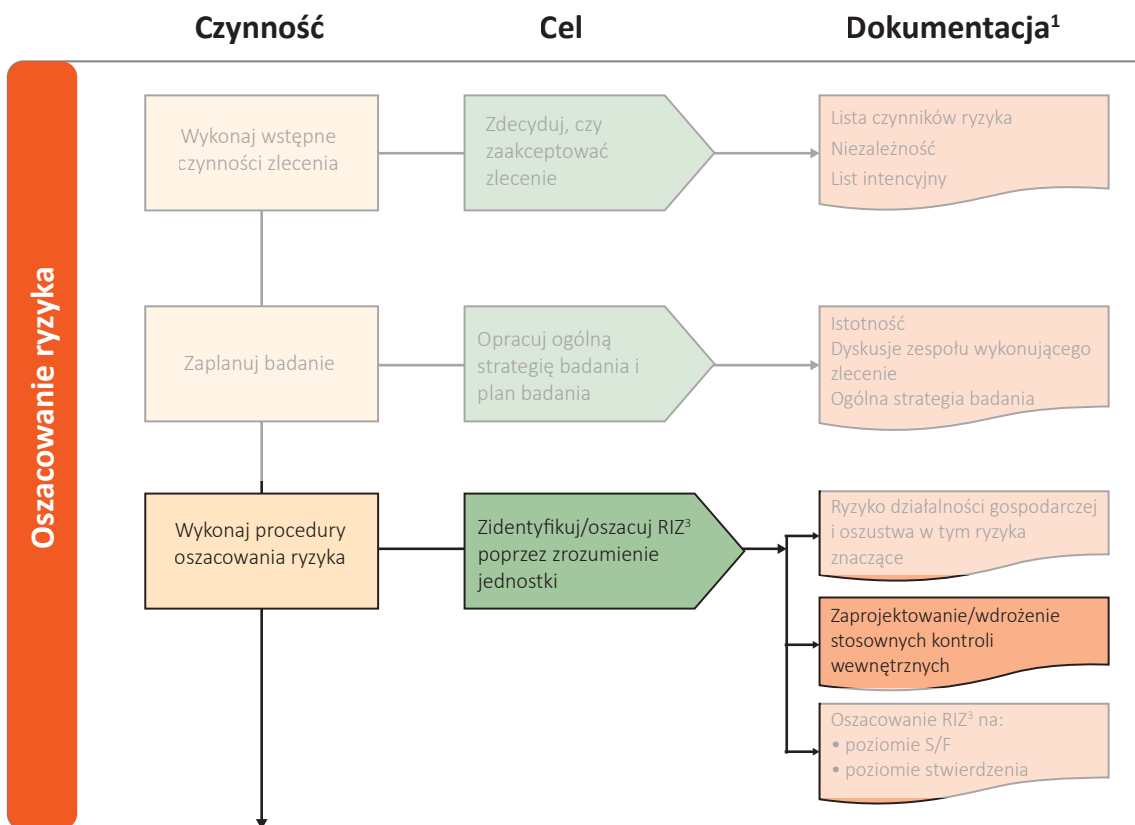
Renata przygotowuje **zestawienie przeterminowanych należności** i przekazuje je Rajmundowi do przejrzania.

Konta rozrachunków **po przekroczeniu 90 dni są sprawdzane przez Renatę** co miesiąc. Na tych wykazach wprowadza się **adnotacje** dotyczące tego, na kiedy klient uzgodnił termin uregulowania należności.

13

INFORMOWANIE O SŁABOŚCIACH KONTROLI WEWNĘTRZNEJ

<i>Zawartość rozdziału</i>	Odpowiedni MSB
Wytyczne dotyczące informowania o słabościach zidentyfikowanych w kontroli wewnętrznej, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, że zasługują na uwagę kierownictwa i osób sprawujących nadzór.	265



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.
3. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
260.10	<p>Dla potrzeb MSB następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:</p> <p>(a) Osoby sprawujące nadzór – osoba(y) lub organ(y) (np. rada powiernicza) ponoszące odpowiedzialność za nadzorowanie strategicznego kierunku jednostki oraz obowiązków związanych z rozliczaniem się jednostki. Obejmuje to nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej. Dla niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych, osoby sprawujące nadzór mogą obejmować kadre kierowniczą, na przykład członków wykonawczych organu nadzorującego jednostki sektora prywatnego lub publicznego lub właściciela sprawującego funkcje kierownika. W celu zapoznania się z różnorodnością struktur nadzorczych zobacz paragrafy A1-A8.</p> <p>(b) Kierownik jednostki – osoba(y) ponosząca(e) odpowiedzialność wykonawczą za prowadzenie działalności gospodarczej jednostki. Dla niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych, kierownik jednostki obejmuje niektóre lub wszystkie osoby sprawujące nadzór, na przykład członków wykonawczych organu nadzorującego lub właściciela sprawującego funkcje kierownika.</p>
265.6	<p>Dla potrzeb MSB następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:</p> <p>(a) Słabość kontroli wewnętrznej – istnieje, gdy:</p> <p>(i) (i)kontrola jest zaprojektowana, wdrożona lub prowadzona w taki sposób, iż nie jest w stanie na bieżąco zapobiegać lub wykrywać i naprawiać zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym, lub</p> <p>(ii) (ii)brak kontroli niezbędnej dla zapobiegania lub wykrywania i korygowania zniekształceń w sprawozdaniu finansowym w odpowiednim czasie,</p> <p>(b) znacząca słabość kontroli wewnętrznej – pojedyncza słabość lub połączenie słabości kontroli wewnętrznej, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę osób sprawujących nadzór. (Zob. par. A5)</p>
265.7	<p>Biegły rewident ustala, czy na podstawie pracy wykonanej w ramach danego badania, zidentyfikował jedną lub więcej słabości kontroli wewnętrznej. (Zob. par. A1–A4)</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
265.8	Jeśli biegły rewident zidentyfikował jedną lub więcej słabości kontroli wewnętrznej, ustala czy, na podstawie pracy wykonanej w ramach danego badania, osobno bądź łącznie stanowią one znaczące słabości kontroli wewnętrznej. (Zob. par. A5–A11)
265.9	Biegły rewident informuje na piśmie w odpowiednim czasie osoby sprawujące nadzór o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania. (Zob. par. A12–A18, A27)
265.10	<p>Biegły rewident informuje także w odpowiednim czasie odpowiedzialne kierownictwo odpowiedniego szczebla: (zob. par. A19, A27)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) na piśmie, o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, o których poinformował lub zamierza poinformować osoby sprawujące nadzór, chyba że bezpośrednie poinformowanie kierownictwa nie będzie w danych okolicznościach odpowiednie, oraz (zob. par. A14, A20–A21) (b) o innych słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania, które nie zostały zakomunikowane kierownictwu przez inne strony, i które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, są dostatecznie znaczące, że zasługują na uwagę kierownictwa. (Zob. par. A22–A26)
265.11	<p>W pisemnej informacji o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej biegły rewident zamieszcza:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) opis słabości oraz wyjaśnienie ich potencjalnych skutków, oraz (zob. par. A28) (b) wystarczające informacje umożliwiające osobom sprawującym nadzór oraz kierownictwu zrozumienie kontekstu powiadomienia. W szczególności biegły rewident wyjaśnia, że: (zob. par. A29–A30) <ul style="list-style-type: none"> (i) przeprowadzając badanie, miał na celu wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym, (ii) badanie obejmowało rozważenie działania kontroli wewnętrznej w zakresie dotyczącym sporządzenia sprawozdania finansowego, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej, oraz (iii) przekazane sprawy ograniczają się do tych słabości, które biegły rewident zidentyfikował w trakcie badania, i które uznał za dostatecznie znaczące, że zasługiwały na przedstawienie osobom sprawującym nadzór.

13.1 Przegląd

Podczas badania można zidentyfikować słabości kontroli wewnętrznej. Może to mieć miejsce w wyniku zrozumienia i oceny kontroli wewnętrznej (patrz tom 2, rozdział 11 i 12), przy oszacowaniu ryzyka, przeprowadzaniu procedur badania lub w ramach innych obserwacji poczynionych na każdym możliwym etapie procesu badania.

Nie ma ograniczeń, co do tego, które ze słabości kontroli powinny być zakomunikowane osobom sprawującym nadzór i kierownictwu. Jeżeli jednak zostanie zidentyfikowana słabość, którą biegły rewident uzna za znaczącą, omawia ją najpierw z kierownictwem, a potem wymaga się, by powiadomił o niej (podobnie jak o innych znaczących słabościach) na piśmie osoby sprawujące nadzór.

Na poniższej ilustracji przedstawiono niektóre z najczęściej występujących słabości kontroli.

Możliwe słabości kontroli wewnętrznej	
Kontrole rozległe	Slabe środowisko kontroli (kontrole rozległe), na przykład nieskuteczny nadzór, niewłaściwe podejście do kontroli wewnętrznej lub wykryte przypadki obejścia kontroli przez kierownictwo lub oszustw.
	Zmiany personelu, w wyniku których powstały wakaty na kluczowych stanowiskach lub sytuacje, w których obecny personel (na przykład w księgowości) nie ma kompetencji do wypełniania wymaganych zadań.
	Słabości zidentyfikowane w ogólnych kontrolach IT
	Niewystarczające kontrole skierowane na znaczące nierutynowe zdarzenia, takie jak nowy system księgowy, automatyzacja systemu takiego jak sprzedaż lub przejęcie nowej firmy.
	Niezdolność kierownika jednostki do nadzoru nad sporządzaniem sprawozdania finansowego. Może ona obejmować: <ul style="list-style-type: none"> • brak ogólnych kontroli monitorujących (takich jak nadzór nad personelem zajmującym się finansami), • brak kontroli nad systemami zapobiegania i wykrywania oszustw, • brak kontroli w zakresie wyboru i stosowania znaczących zasad (polityki) rachunkowości, • brak kontroli znaczących transakcji z podmiotami powiązаныmi, • brak kontroli znaczących transakcji przebiegających poza zwykłym trybem działalności jednostki, • brak kontroli nad procesem sprawozdawczości finansowej na koniec okresu sprawozdawczego (takich jak kontrole jednorazowych zapisów dziennika).
	Znaczące słabości, o których wcześniej poinformowano kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór, a które nie zostały skorygowane po pewnym uzasadnionym okresie czasu.
Kontrole na poziomie stwierdzenia (transakcyjne)	Dowody nieskutecznej reakcji kierownictwa na zidentyfikowane znaczące ryzyko (na przykład brak kontroli nad takim ryzykiem).
	Zniekształcenia wykryte przez biegłego rewidenta, którym kontrola wewnętrzna jednostki nie zapobiegła, lub których nie wykryła i nie skorygowała.
	Istniejące kontrole wewnętrzne: <ul style="list-style-type: none"> • nie były wystarczające do zminimalizowania ryzyka (słabość modelu), oraz/lub • nie działały zgodnie z modelem (słabość wdrożenia). Może to wynikać ze słabego wykształcenia, braku kompetencji pracowników lub zasobów niewystarczających, by wykonać wymagane zadania.

UWAGA

W przypadku MŚP stosującego MSB 701 może nasunąć się pytanie, czy KSpB mogą obejmować słabości kontroli. MSB 265 stanowi, że biegły rewident jest zobowiązany do informowania na bieżąco na piśmie osób sprawujących nadzór o znaczących słabościach kontroli. Ze względu na to, że KSpB są wybierane spośród najbardziej znaczących spraw, o których informowane są osoby sprawujące nadzór, może okazać się, że znaczące słabości kontroli mogą zostać uznane za możliwe KSpB. Nie będzie to jednak dotyczyło wszystkich słabości kontroli.

13.2 Oszustwo

Jeżeli uzyskano dowody popełnienia lub występowania możliwości popełnienia oszustwa, sprawa powinna zostać zgłoszona kierownictwu odpowiedniego szczebla, tak szybko jak to możliwe. Należy tak postąpić nawet wtedy, gdy dana sprawa może być uznana za niemającą znaczenia.

W tej sprawie należy posługiwać się zawodowym osądem, ale za odpowiedni szczebel zazwyczaj można uznać kierownictwo będące przynajmniej o jeden stopień wyżej w hierarchii od osób, co do których istnieje podejrzenie, iż są zamieszane w domniemane oszustwo. Mają tu także wpływ takie czynniki jak prawdopodobieństwo zmywy oraz rodzaj i wielkość podejrzanego oszustwa. Tam, gdzie oszustwo dotyczy kierownictwa wyższego szczebla, wymaga się przekazania sprawy także do wiadomości osób sprawujących nadzór. Można to zrobić na piśmie lub ustnie.

UWAGA**Oszustwo popełnione przez właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą lub osoby sprawujące nadzór**

Jeżeli oszustwo ma miejsce na samym szczycie organizacji, nie ma w niej nikogo, komu można to zgłosić. W takich sytuacjach biegły rewident może uznać za stosowne zasięgnięcie porady prawnej w celu określenia odpowiedniego do okoliczności sposobu postępowania. Pozwoli to uzyskać pewność, jakie kroki (jeśli w ogóle) są niezbędne do uwzględnienia aspektów interesu publicznego w zidentyfikowanym oszustwie.

W większości krajów zawodowym obowiązkiem biegłego rewidenta jest zachowanie w tajemnicy informacji o kliencie. Może to wykluczać informowanie stron zewnętrznych o oszustwie. Jednakże zakres prawnej odpowiedzialności biegłego rewidenta jest różny w różnych krajach i w pewnych okolicznościach obowiązek zachowania tajemnicy informacji może zostać uchylony przez ustawę, przepis prawa lub sąd. W niektórych krajach biegły rewident badający instytucje finansowe ma ustawowy obowiązek informowania właściwych organów nadzoru o wykrytym oszustwie. Także w niektórych krajach, biegły rewident ma obowiązek informowania odpowiednich władz o zniekształceniach wówczas, gdy kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór nie podjęły działań naprawczych.

13.3 Ocena dotkliwości słabości

Znacząca słabość kontroli wewnętrznej to pojedyncza słabość lub połączenie słabości kontroli wewnętrznej, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są na tyle znaczące, że zasługują na uwagę osób sprawujących nadzór.

W ocenie kontroli wewnętrznej (patrz tom 2, rozdział 12) sugeruje się, by czynniki ryzyka, które z dużym prawdopodobieństwem nie spowodują istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym, zostały wyłączone (ograniczone) ze zrozumienia jednostki przez biegłego rewidenta. Jeżeli biegły rewident postanowi przestrzegać tej wytycznej, większość zidentyfikowanych przez niego słabości kontroli jest prawdopodobnie znacząca.

Kryteria pozwalające ustalić, czy słabość jest znacząca lub nie, są podobne do tych odnoszących się do innego ryzyka (patrz tom 2, rozdział 9). Przy ocenie prawdopodobieństwa wystąpienia zniekształcenia oraz potencjalnej skali tych zniekształceń, jeśli wystąpią, należy posłużyć się zawodowym osądem. Jeżeli zniekształcenie rzeczywiście wystąpiło, ocena opierałaby się na zakresie tego faktycznego zniekształcenia.

Mniej poważne lub nawet nieznaczące słabości kontroli mogą także zostać zidentyfikowane także podczas badania. Identyfikacja ta może wynikać z rozmów przeprowadzonych z kierownictwem lub pracownikami, obserwacji działania kontroli wewnętrznych, wykonywania innych procedur badania oraz z wszelkich innych dostępnych informacji. Kwęstią zawodowego osądu jest decyzja, czy ich znaczenie jest wystarczająco duże, by zgłosić je kierownictwu i osobom sprawującym nadzór.

Na ilustracji poniżej przedstawiono pewne zagadnienia, które może rozważać biegły rewident oceniając dotkliwość słabości kontroli.

Ilustracja 13.3-1

Identyfikacja znaczącej słabości	
Słabość Ocena Kryteria	Prawdopodobieństwo, że słabości doprowadzą w przyszłości do istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego.
	Podatność składnika aktywów lub zobowiązań na utratę lub oszustwo.
	Subiektywizm i złożoność ustalania wartości szacunkowych, jak w przypadku szacunków księgowych wartości godziwej.
	Narażenie kwot w sprawozdaniu finansowym na wpływ słabości.
	Natężenie działań, które wystąpiły lub mogą wystąpić w saldzie konta lub grupie transakcji narażonych na wpływ słabości.
	Znaczenie kontroli w procesie sprawozdawczości finansowej.
	Przyczyna i częstotliwość występowania wyjątków wykrytych jako skutek słabości kontroli.
	Wzajemne relacje zachodzące między daną słabością i innymi słabościami kontroli wewnętrznej.

Oceniając słabości kontroli w mniejszych jednostkach biegły rewident uwzględniłby wymienione poniżej czynniki.

Ilustracja 13.4-1

Rozważ	
Kontrola w małej jednostce	Kontrole mogą działać w sposób mniej formalny, przy mniejszej ilości dowodów potwierdzających ich wykonywanie, niż w większych jednostkach.
	Niektóre typy działań kontrolnych mogą w ogóle nie być konieczne. Ryzyko może być minimalizowane poprzez kontrole stosowane przez kierownictwo wyższego szczebla (np. kontrole rozległe, takie jak środowisko kontroli, które zapobiegają występowaniu konkretnych błędów lub je wykrywają).
	Mniejsze jednostki zatrudniają często mniej pracowników, co może ograniczać możliwy zakres podziału obowiązków. Może to równoważyć bardziej efektywny nadzór ze strony właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą (np. kontrole rozległe, takie jak środowisko kontroli), niż byłby możliwe w większej jednostce.
	Istnieją większe możliwości obejścia kontroli przez kierownictwo.

Ponadto komunikacja na temat słabości z osobami sprawującymi nadzór może przebiegać w sposób mniej sformalizowany, niż w przypadku większych jednostek.

13.5 Dokumentowanie słabości kontroli

MSB nie stawiają konkretnych wymagań dotyczących dokumentowania słabości kontroli. Zakres wymaganej dokumentacji jest kwestią zawodowego osądu. W przypadku mniej doświadczonego zespołu wykonującego badanie może być wymagana bardziej szczegółowa dokumentacja i wytyczne niż wtedy, kiedy zespół składa się z bardzo doświadczonych osób.

Poniżej przedstawiono możliwy sposób dokumentowania słabości w miarę ich identyfikowania. Dokumentację tą można też użyć do:

- omówienia słabości z kierownictwem,
- oszacowania dotkliwości słabości,
- rozważenia potrzeby wszelkich dodatkowych procedur badania w reakcji na niezminimalizowane ryzyko, oraz
- przygotowania wymaganych informacji dla kierownictwa i osób sprawujących nadzór.

Przykład takiej dokumentacji przedstawiony jest poniżej (bez odniesień do dokumentacji uzupełniającej lub innych dokumentów roboczych).

Ilustracja 13.5-1

Jaki wpływ ma czynnik ryzyka lub stwierdzenie?	Opisz zidentyfikowaną słabość	Jaki jest możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe?	Znacząca słabość? (Tak/Nie)	Reakcja w badaniu
Kierownictwo nie rozważyło, ani nie oszacowało ryzyka wystąpienia oszustwa.	Członkowie zespołu zarządzającego ufają sobie nawzajem i niechętnie wprowadzają kosztowne polityki i tym podobne, które odnoszą się do ryzyka oszustwa.	Kierownictwo może obchodzić kontrole oraz w istotny sposób manipulować sprawozdaniem finansowym.	Tak	Zapoznaj się z określonymi procedurami przeprowadzonymi w związku z zapisami dziennika, stronami powiązanymi i ujmowaniem przychodów.

Jaki wpływ ma czynnik ryzyka lub stwierdzenie?	Opisz zidentyfikowaną słabość	Jaki jest możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe?	Znacząca słabość? (Tak/Nie)	Reakcja w badaniu
Sprzedaż/usługi zarejestrowane w niewłaściwym okresie sprawozdawczym.	Nie występują żadne kontrole, które mogłyby temu zapobiec, a w naszych testach szczegółowych wykryliśmy wiele błędów dotyczących przyporządkowania operacji do właściwego okresu sprawozdawczego.	Sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenia dotyczące sprawozdania finansowego.	Tak	Sprawdź dodatkowo przeprowadzone procedury, które odnoszą się do przyporządkowania operacji do właściwego okresu sprawozdawczego.
Niewystarczający nadzór i dokumentacja wspierająca przygotowanie szacunków.	Klient nie dostarcza właściwie żadnych dokumentów potwierdzających swoje szacunki.	Z uwagi na rozmiar szacunków, pojawienie się błędu może spowodować istotny błąd w sprawozdaniu finansowym.	Tak	Należy uzyskać dowody potwierdzające założenia i ponownie dokonać obliczeń.

UWAGA**Rejestrowanie słabości w jednym miejscu**

Przeznacz jeden szczególny formularz badania do rejestrowania stosownych szczegółów słabości kontroli, w miarę ich identyfikacji. Pozwoli to uzyskać pewność, że wszystkie zidentyfikowane słabości są rejestrowane w sposób konsekwentny i w jednym miejscu. Zapisując je w wielu miejscach w aktach, można je przeoczyć. Może to skutkować niekompletną reakcją w badaniu na towarzyszące im ryzyka oraz przekazanie niepełnych informacji kierownictwu i osobom sprawującym nadzór.

Opisz konsekwencje

Dokumentując słabości należy starannie opisać konsekwencje słabości ("co może pójść źle") i proponowaną reakcję w badaniu (o ile wystąpi) na zminimalizowane ryzyko.

Jaki jest rekomendowany kierunek działań?

Nie wymaga się przedstawienia zaleceń na temat kierunku działań kierownictwa w celu skorygowania słabości kontroli. Takie zalecenia mogą jednak być przydatne kierownikowi jednostki w celu ustalenia właściwego kierunku działań naprawczych. Tam, gdzie istnieje prawdopodobieństwo przekazania kierownictwu zaleceń, należy udokumentować propozycje udoskonalenia w tym samym czasie, kiedy rejestrowane są słabości. Jeżeli to działanie odłoży się na później, może to prowadzić do konieczności ponownego zapoznawania się z faktami i do straty czasu.

13.6 Ustne dyskusje z kierownikiem jednostki

Najlepszą praktyką przed przekazaniem pisemnej informacji jest ustne omówienie ustaleń (na przykład dyskusja na podstawie projektu pisma) z właściwą osobą lub kierownictwem właściwego szczebla oraz ewentualnie z osobami sprawującymi nadzór. Właściwą osobą może być ten, kto jest w stanie ocenić słabości i podjąć konieczne działania naprawcze. Krok ten pomaga biegłemu rewidentowi w upewnieniu się, że ustalenia są rzeczywiście poprawne i ujęte w słowach stosownych do danych okoliczności. Może to także umożliwić biegłemu rewidentowi uzyskanie wstępnego wskazania, jaka będzie reakcja kierownictwa na ustalenia.

W przypadku znaczącej słabości, właściwym poziomem kierownictwa prawdopodobnie będzie najwyższy szczebel w danej jednostce, np. właściciel zarządzający swoją działalnością, dyrektor zarządzający lub dyrektor finansowy (lub osoby im odpowiadające). W przypadku innych słabości kontroli wewnętrznej odpowiednimi osobami mogą być osoby z kierownictwa operacyjnego, ponieważ są one bezpośrednio zaangażowane w te obszary kontroli, w których stwierdzono słabości. Należy wziąć pod uwagę, że w przypadku gdy wszystkie osoby sprawujące nadzór

są także zaangażowane w zarządzanie jednostką, przekazanie informacji najwyższemu kierownictwu może nie oznaczać wystarczającego poinformowania wszystkich osób odpowiedzialnych za nadzór.

Jeżeli słabość dotyczy bezpośrednio kierownictwa (np. jego uczciwości lub kompetencji), omawianie jej bezpośrednio z kierownictwem nie jest właściwe. Ustalenia takie powinny być omawiane z osobami sprawującymi nadzór.

UWAGA

Jeżeli znacząca słabość dotyczy zachowań lub kompetencji właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą lub osób sprawujących nadzór, to w jednostce nie ma wyższego szczebla, któremu można byłoby zgłosić ustalenia. W takich sytuacjach biegły rewident rozważa swoją zdolność do kontynuowania badania. Może to wymagać także zwrócenia się biegłego rewidenta o poradę prawną.

Dyskusja z kierownikiem stwarza okazję do omówienia ustaleń oraz rozpoznania reakcji kierownika jednostki przed ostatecznym sformułowaniem ustaleń i poinformowaniem o nich na piśmie, tak jak zilustrowano poniżej.

Ilustracja 13.6-1

Korzyści	
Dyskusje z kierownikiem jednostki	Ostrzeżenie kierownika jednostki na czas o występowaniu słabości.
	Stanowi też okazję do uzyskania istotnych informacji do dalszych rozważań, takich jak: <ul style="list-style-type: none"> • potwierdzenie, że opis słabości i związanych z nimi faktów (takich jak zakres rzeczywistego zniekształcenia) jest dokładny, • istnienie innych możliwych kontroli kompensujących, • reakcja kierownika jednostki i zrozumienie faktycznych lub podejrzewanych przyczyn słabości, oraz • występowanie wyjątków wynikających ze słabości zauważonych przez kierownika jednostki.
	Uzyskanie wstępnej reakcji kierownika jednostki na ustalenia.

13.7 Informacje pisemne

Znaczące słabości należy zgłaszać na piśmie. Odzwierciedla to wagę przywiązywaną do takich kwestii i może pomóc kierownikowi jednostki i osobom sprawującym nadzór w wypełnieniu różnych obowiązków.

Wymóg, by informować o znaczących słabościach na piśmie, odnosi się do jednostek wszelkich rozmiarów, w tym również jednostek zarządzanych przez właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą i bardzo małych. Informowanie o takich sprawach na piśmie pozwala uzyskać pewność, że osoby sprawujące nadzór zostały rzeczywiście poinformowane o problemach.

Możliwie najszybciej po ustaleniu istnienia znaczącej słabości, biegły rewident omawia ją najpierw z kierownikiem jednostki, a potem powiadamia o niej na piśmie osoby sprawujące nadzór. Choć nie jest to wymagane, pismo może także zawierać pewne propozycje działań naprawczych. Podejmując te kroki, kierownik jednostki może w odpowiednim czasie zacząć działania naprawcze.

13.8 Reakcja kierownika jednostki na informację

Odpowiedzialnością kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór jest odpowiednie zareagowanie na pismo biegłego rewidenta dotyczące znaczących słabości w kontroli wewnętrznej oraz ewentualnych propozycji działań naprawczych. Może to przyjąć formę:

- zainicjowania działań naprawczych w celu skorygowania słabości zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta,
- decyzji o niepodejmowaniu żadnych działań. Kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór mogą być już świadome znaczących słabości i mogły uznać, że nie ma potrzeby podejmowania działań zaradczych z uwagi na koszty lub inne przyczyny, lub
- braku jakichkolwiek działań. Może to wskazywać na niewłaściwą postawę wobec kontroli wewnętrznej, co ma konsekwencje dla oszacowania ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego. W niektórych sytuacjach, taki brak działania może sam w sobie stanowić znaczącą słabość.

Niezależnie od działań podjętych przez kierownika jednostki wymaga się, by biegły rewident poinformował o wszystkich znaczących słabościach na piśmie. Obejmuje to również znaczące słabości już zgłaszane

w poprzednich okresach sprawozdawczych. Określenie, czy koszty minimalizacji słabości są większe od uzyskanych korzyści, nie należy do obowiązków biegłego rewidenta. Właściwe jednak jest rozważenie ich proporcjonalności stosownie do wielkości jednostki i posłużenie się zdrowym rozsądkiem odpowiednio do okoliczności.

W przypadku, gdy znacząca słabość, o której wcześniej poinformowano nadal istnieje, w informacji o znaczącej słabości za bieżący okres sprawozdawczy można powtórzyć opis z wcześniejszej informacji lub po prostu zamieścić odniesienie do wcześniejszej informacji.

Jeżeli słabość nie jest znacząca, nie ma potrzeby ujmować jej na piśmie ani powtarzać informacji w bieżącym okresie sprawozdawczym. Może jednakże być właściwe, aby biegły rewident ponownie informował o innych słabościach, jeżeli nastąpiła zmiana kierownika jednostki lub gdy biegły rewident poznał nowe informacje.

Treść informacji

Informacja o znaczących słabościach zazwyczaj zawiera:

- wskazanie, że gdyby biegły rewident przeprowadził szersze procedury dotyczące kontroli wewnętrznej, mógłby zidentyfikować więcej słabości, o których należałoby poinformować lub mógłby też stwierdzić, że o niektórych ze zgłoszonych słabości w rzeczywistości nie musiałby w ogóle informować,
- opis charakteru każdej znaczącej słabości i jej potencjalnych skutków, nie ma potrzeby wyrażania ich skutku w wartościach liczbowych,
- ewentualne propozycje dotyczące działań naprawczych wobec słabości,
- faktyczna lub proponowana reakcja kierownika jednostki,
- stwierdzenie, czy biegły rewident rozpoczął sprawdzanie, czy też nie, czy reakcje kierownika jednostki zostały wdrożone, oraz
- wskazanie, że informacja została przekazana na potrzeby osób sprawujących nadzór i może nie być odpowiednia do innych celów.

Dla celów raportowania znaczące słabości mogą być pogrupowane, tam gdzie jest to odpowiednie.

Lokalne wymogi sprawozdawcze

Przepisy prawa lub regulacje w niektórych systemach prawnych mogą nałożyć na biegłego rewidenta dodatkowe wymogi informowania o jednym lub więcej spośród określonych rodzajów słabości kontroli wewnętrznej, które biegły rewident zidentyfikował podczas badania. W takim przypadku:

- wymogi zawarte w MSB 265 mają zastosowanie niezależnie od tego, czy przepisy prawa lub regulacje mogą wymagać od biegłego rewidenta stosowania określonych pojęć lub definicji, oraz
- biegły rewident korzysta z tych pojęć i definicji w celu komunikowania się zgodnie ze stosownymi wymogami prawnymi lub regulacyjnymi.

13.9 Czas wystosowania informacji pisemnej

Wymaga się, by biegły rewident na bieżąco i na czas informował na piśmie osoby sprawujące nadzór o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania. Czynniki do rozważenia obejmują:

- Czy niepotrzebna zwłoka w zgłoszeniu tych informacji spowoduje, że staną się one mniej znaczące?
- Czy otrzymanie takiej informacji przez osoby sprawujące nadzór będzie ważnym czynnikiem umożliwiającym tym osobom wypełnienie obowiązków nadzorczych?

Jeżeli wymagania lokalne nie precyzują konkretnej daty, najpóźniejsza data, w której pisemna informacja może zostać wystosowana, przypada przed datą sprawozdania biegłego rewidenta lub wkrótce po niej. Ponieważ pisemna informacja biegłego rewidenta stanowi część końcowych akt badania, pozwala to biegłemu rewidentowi terminowo skompletować końcowe akta badania.

UWAGA

Gdy jest to możliwe, o słabościach kontroli wewnętrznej należy informować na długo przed rozpoczęciem prac badania na koniec okresu sprawozdawczego. Wczesne powiadomienie może umożliwić kierownictwu podjęcie działań naprawczych, które mogą pomóc biegłemu rewidentowi w obniżeniu oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego lub na poziomie stwierdzeń. Na przykład, zalecenie zmiany lub przeniesienia niekompetentnego księgowego może skutkować znaczącym ograniczeniem czasu koniecznego do przygotowania sprawozdania finansowego na koniec okresu sprawozdawczego.

13.10 Studia przypadków – informowanie o słabościach kontroli wewnętrznej

Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Słabości kontroli wewnętrznej są identyfikowane we wszystkich fazach badania (oszacowanie ryzyka, reakcja na ryzyko oraz sprawozdawczość) i biegły rewident musi je gromadzić, aby następnie zgłosić je kierownictwu. Znaczące słabości kontroli wewnętrznej (zarówno modelu, jak i wdrożenia) są zgłaszane kierownictwu w liście takim, jak przedstawiony poniżej.



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories
123-53004

15 marca 20X3 r.

Sylwester Delta

Delta Meble

[adres]

Dotyczy: badania sprawozdania finansowego za rok 20X2

Szanowny Panie!

Celem naszego badania jest uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe wolne jest od istotnego zniekształcenia. Nasze badanie nie miało na celu identyfikacji spraw, o których mowa poniżej. W związku z tym nasze badanie zazwyczaj nie identyfikuje wszystkich kwestii, które mogą Pana interesować i dlatego nie należy na jego podstawie wnioskować, że sprawy takie nie występują.

Podczas naszego badania spółki Delta Meble za okres sprawozdawczy kończący się 31 grudnia 20X2 r., zidentyfikowaliśmy wymienione poniżej słabości kontroli wewnętrznej, które naszym zdaniem są znaczące. Znacząca słabość kontroli wewnętrznej to pojedyncza słabość lub połączenie słabości kontroli wewnętrznej, które zgodnie z naszym zawodowym osądem, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę osób sprawujących nadzór.

Nieautoryzowane zapisy dziennika

Obecnie w jednostce nie ma kontroli ręcznych zapisów dziennika dokonywanych w ciągu okresu sprawozdawczego. Bez podziału obowiązków i bez kontroli polegających na przeglądzie dokonanych zapisów, błędy lub zniekształcenia mogą pozostać niewykryte. W trakcie badania nie stwierdziliśmy takich istotnych błędów ani zniekształceń, ale obecnie obowiązujący nieograniczony ani niemonitorowany dostęp wszystkich pracowników spółki stanowi ryzyko dla dokładności sprawozdania finansowego.

Zalecamy wprowadzenie odpowiedniego podziału obowiązków przydzielonego stosownie do ról i zakresów odpowiedzialności. Ponadto, należy wprowadzić sformalizowany proces dokonywania przeglądu. Wszystkie istotne zapisy powinny być zatwierdzane przed ich dokonaniem, a ich powtórny przegląd powinien być dokonywany przez kierownictwo, co miesiąc.

Słaba kontrola zapasów

Kontrole zapasów są obecnie bardzo ograniczone. Bez odpowiednich kontroli zapasy mogą być niepełne, niewłaściwie wyceniane lub podlegać kradzieży.

Zalecamy, by Delta wdrożyła sformalizowaną kontrolę nad znakowaniem oraz okresowymi spisami z natury. Ewidencja zapasów powinna być porównywana z rzeczywistymi produktami w magazynie, co miesiąc. Powinno się także wykonywać comiesięczną inspekcję wzrokową przestarzałych i uszkodzonych towarów, w celu uzyskania pewności, że zgodnie z wymaganiami zarejestrowano wszelkie odpisy zapasów.

Niniejsze informacje przygotowano wyłącznie do informacji kierownictwa i nie są one przeznaczone do żadnych innych celów. Nie bierzemy żadnej odpowiedzialności wobec stron trzecich korzystających z niniejszych informacji.

Z poważaniem

Jamel, Woodwind & Wing LLP



Jamel, Woodwind & Wing LLP
55 Kingston St., Cabetown, United Territories
123-53004

15 marca 20X3 r.

Rajmund Kumar

Kumar i Spółka

[adres]

Dotyczy: badania sprawozdania finansowego za rok 20X2

Szanowny Panie!

Celem naszego badania jest uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe wolne jest od istotnego zniekształcenia. Nasze badanie nie miało na celu identyfikacji spraw, o których mowa poniżej. W związku z tym nasze badanie zazwyczaj nie identyfikuje wszystkich kwestii, które mogą Pana interesować i dlatego nie należy na jego podstawie wnioskować, że sprawy takie nie występują.

Podczas naszego badania Kumar i Spółka za okres sprawozdawczy kończący się 31 grudnia 20X2 r., rozpoznaliśmy wymienione poniżej słabości kontroli wewnętrznej, które naszym zdaniem są znaczące. Znacząca słabość kontroli wewnętrznej to pojedyncza słabość lub połączenie słabości kontroli wewnętrznej, które zgodnie z naszym zawodowym osądem, mają na tyle duże znaczenie, że zasługują na uwagę osób sprawujących nadzór.

Brak podziału obowiązków

Obecnie w Kumar i Spółka brak jest podziału obowiązków. Pracująca w niepełnym wymiarze czasu pracy księgowa ma pełny dostęp do wszystkich zapisów księgowych w Kumar i pełną kontrolę nad nimi. Bez podziału obowiązków na kilku pracowników istnieje ryzyko, że księgowa może popełnić przypadkowe lub celowe błędy, które pozostaną niewykryte.

Zalecamy, by kierownictwo Kumar i Spółka rozważyło zatrudnienie innego pracownika w niepełnym wymiarze godzin w celu rozdzielenia funkcji, z których wszystkie pełni obecnie księgowa. Biorąc pod uwagę niewielkie rozmiary organizacji i ograniczenia dotyczące kosztów, jeśli powyższe rozwiązanie nie jest wykonalne, zalecamy, by Rajmund Kumar bardziej się zaangażował w kwestie księgowe w swojej firmie, dzięki czemu będzie mógł sprawować odpowiednią kontrolę nad pracą księgowej.

Niniejsze informacje przygotowano wyłącznie do informacji kierownictwa i nie są one przeznaczone do żadnych innych celów. Nie bierzemy żadnej odpowiedzialności wobec stron trzecich korzystających z niniejszych informacji.

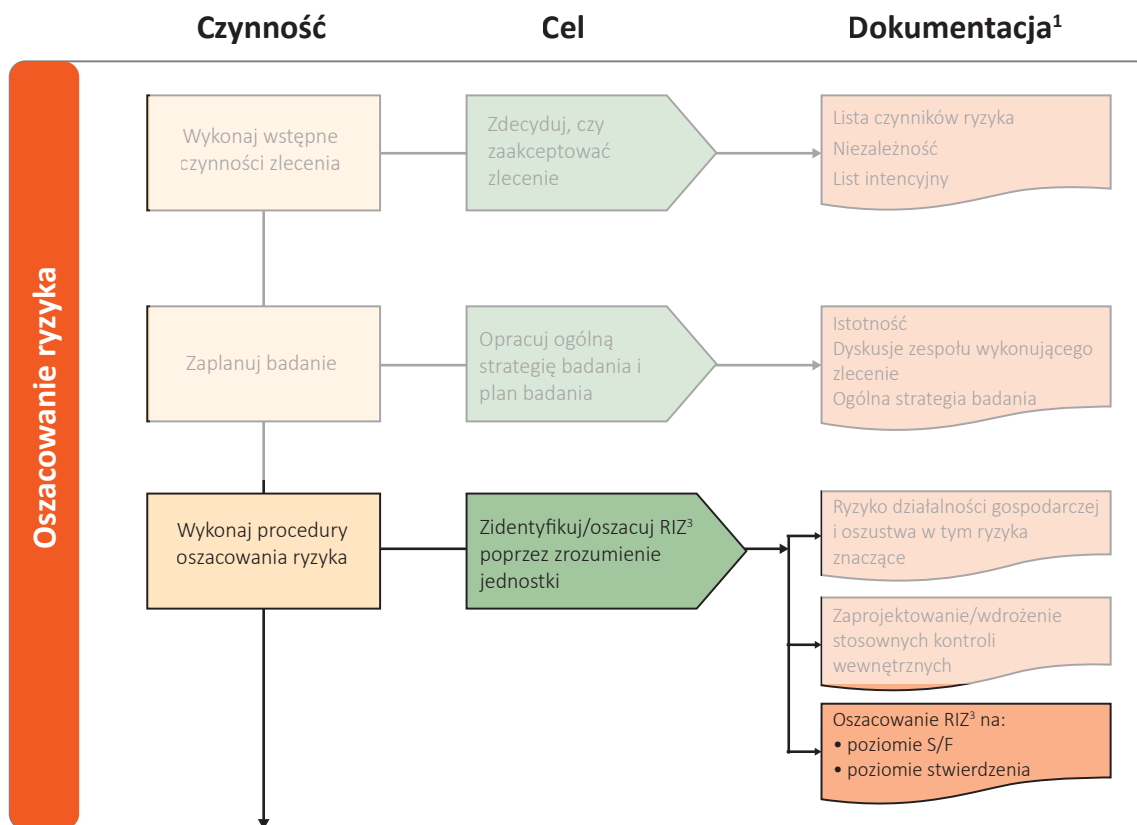
Z poważaniem

Jamel, Woodwind & Wing LLP

14

ZAKOŃCZENIE ETAPU OSZACOWANIA RYZYKA

<i>Zawartość rozdziału</i>	Odpowiedni MSB
Zakończenie etapu badania związanego z oszacowaniem ryzyka poprzez udokumentowanie oszacowanego ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia.	315 (Zmieniony)



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.
3. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.25	<p>Biegły rewident identyfikuje i dokonuje oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) na poziomie sprawozdania finansowego oraz (zob. par. A122–A125) (b) na poziomie stwierdzenia dla grup transakcji, sald kont i ujawnień, (zob. par. A126–A131) <p>co stwarza podstawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania.</p>
315.26	<p>W tym celu biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) identyfikuje ryzyka poprzez proces uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym stosownych kontroli, które dotyczą ryzyk, oraz poprzez rozważenie grup transakcji, sald kont i ujawnień (w tym ilościowe i jakościowe aspekty takich ujawnień) w sprawozdaniu finansowym, (zob. par. A132–A136) (b) dokonuje oszacowania zidentyfikowanych ryzyk i ocenia, czy w sposób bardziej rozległy odnoszą się one do sprawozdania finansowego jako całości i wpływają potencjalnie na wiele stwierdzeń, (c) wiąże zidentyfikowane ryzyka z tym, co może spowodować błędy na poziomie stwierdzenia, biorąc pod uwagę stosowne kontrole, które biegły rewident zamierza przetestować, oraz (zob. par. par. A137–A139) (d) rozważa prawdopodobieństwo zniekształcenia, w tym możliwość wielokrotnych zniekształceń oraz, czy potencjalne zniekształcenie w rezultacie może stać się istotnym zniekształceniem. (Zob. par. A140)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315.32	<p>Biegły rewident włącza do dokumentacji badania:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) omówienie w gronie zespołu wykonującego zlecenie, o którym mowa w paragrafie 10, oraz podjęte znaczące decyzje, (b) kluczowe elementy uzyskanego zrozumienia dotyczącego każdego z aspektów jednostki i jej otoczenia określonych w paragrafie 11 oraz każdego z elementów kontroli wewnętrznej określonego w paragrafach 14–24, źródeł informacji będących podstawą uzyskania zrozumienia oraz przeprowadzone procedury oszacowania ryzyka, (c) zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia zgodnie z wymogami paragrafu 25, oraz (d) zidentyfikowane ryzyka oraz odnośne kontrole, których zrozumienie uzyskał biegły rewident na skutek wymogów zawartych w paragrafach 27–30. (Zob. par. A153–A156)

14.1 Przegląd

Ostatnim krokiem etapu oszacowania ryzyka w badaniu jest przegląd wyników wykonanych procedur oszacowania ryzyka, a następnie oszacowanie (lub podsumowanie, jeśli zostało to już oszacowane) ryzyka istotnego zniekształcenia na:

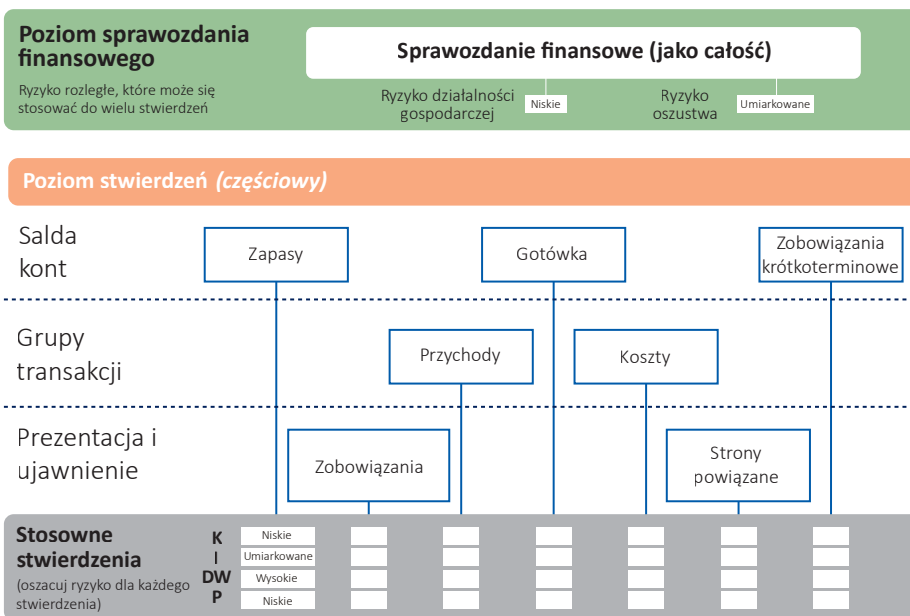
- poziomie sprawozdania finansowego, oraz
- na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień.

Wynikająca z tych działań lista oszacowanych ryzyk da podstawę do kolejnego etapu badania, to znaczy ustalenia, w jaki sposób należy właściwie zareagować na oszacowane ryzyko poprzez zaprojektowanie dalszych procedur badania.

Dwa poziomy oszacowania ryzyka są przedstawione poniżej na ilustracji.

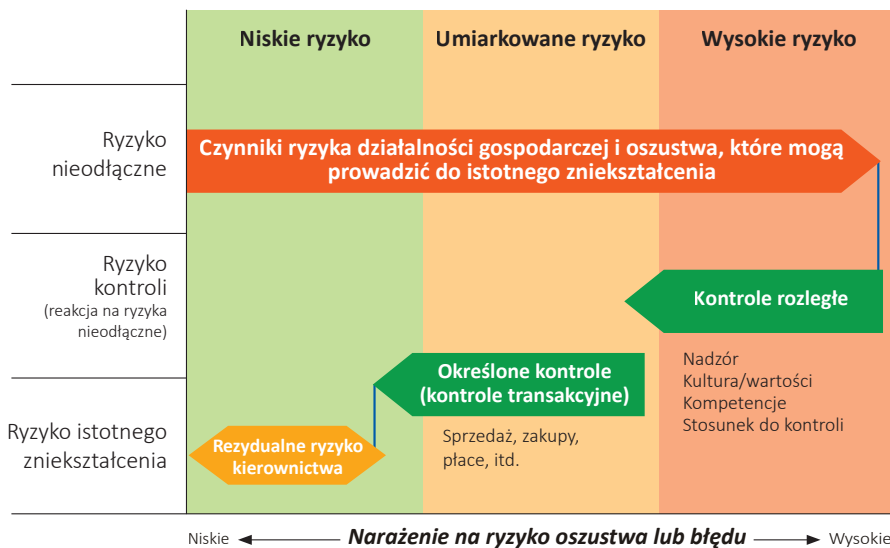
Ilustracja 14.1-1

Oszacowanie ryzyka na dwóch poziomach



14.2 Dowody badania uzyskane do danego momentu badania

Dowody uzyskane dzięki wykonaniu procedur oszacowania ryzyka do danej chwili składają się z identyfikacji i oszacowania ryzyka nieodłącznego oraz modelu i wdrożenia wewnętrznych kontroli, dotyczących tego ryzyka. Tym, co pozostało, jest ryzyko istotnego zniekształcenia. Jest nim po prostu ryzyko pozostałe po uwzględnieniu wyników kontroli wewnętrznej ustanowionej w celu łagodzenia ryzyka nieodłącznego. Przedstawiono to na poniższej ilustracji.



Uwaga: Długość paska poziomego na tej ilustracji jest wyłącznie poglądowa i może się różnić w zależności od jednostek.

Poniżej wymieniono źródła dowodów badania, które mogą być stosowne w trakcie podsumowania i oszacowania ryzyka na dwóch poziomach.

Ilustracja 14.2-2

Dowody badania	Tom i rozdziały
Ogólna strategia badania	T2 – 5
Istotność i identyfikacja istotnych obszarów sprawozdania finansowego i ujawnień	T2 – 6
Dyskusje zespołu wykonującego zlecenie	T2 – 7
Wyniki przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka	T1 – 3 i T2 – 3 do 14
Ryzyko nieodłączne – identyfikacja i oszacowanie	T 2 – 8 i 9
Znaczące ryzyko	T2 – 10
Zrozumienie i ocena kontroli wewnętrznej	T2 – 11 i 12
Zidentyfikowane znaczące słabości	T2 – 13

14.3 Podsumowanie różnych oszacowań ryzyka

Celem oszacowania ryzyka jest zapewnienie podstaw i punktu odniesienia dla właściwej reakcji w badaniu, polegającej na dobrze zaprojektowanych i efektywnych dalszych procedurach badania.

Jeżeli zidentyfikowane do tej pory ryzyko zostało już udokumentowane i oszacowane w jednolity, spójny sposób, będzie stosunkowo łatwo dokonać przeglądu i podsumowania.

Podsumowanie oszacowanego ryzyka łączy zidentyfikowane czynniki ryzyka nieodłącznego i ocenę ewentualnych kontroli wewnętrznych zaprojektowanych i wdrożonych w celu minimalizowania takiego ryzyka.

W tym momencie należy oszacować ryzyko istotnego zniekształcenia, które pozostało. Na poniższej ilustracji ryzyko nieodłączne zostało oszacowane jako maksymalnie wysokie, a odnośne kontrole wewnętrzne (o ile występują) zaprojektowane w celu minimalizowania takiego ryzyka są przedstawione jako rzeczywiście minimalizujące takie ryzyko bądź nie. Z uwagi na to, że niektóre kontrole są bardziej skuteczne niż inne pod względem minimalizacji ryzyka, konieczne będzie zastosowanie zawodowego osądu w celu określenia pozostałego ryzyka istotnego zniekształcenia. W tym przykładzie, pozostałe ryzyko istotnego zniekształcenia zostało oszacowane jako wysokie, umiarkowane lub niskie.

	Oszacowanie ryzyka nieodłącznego (prawdopodobieństwo i skala)		Czy kontrole minimalizują ryzyko? (model i wdrożenie)		Ryzyko istotnego zniekształcenia (opierając się na zawodowym osądzie)
Poszczególne ryzyka na poziomie S/F (częściowe)					
Ryzyko działalności gospodarczej A	W	Ocena znaczących kontroli	T	=	U
Ryzyko działalności gospodarczej B	W		T	=	N
Ryzyko oszustwa A	W		N	=	W
Ryzyko oszustwa B	W		T	=	U
Poszczególne ryzyka na poziomie stwierdzenia w odniesieniu do zapasów (częściowe)					
Ryzyko A — kompletność	U	Ocena znaczących kontroli	T	=	N
Ryzyko B — kompletność	W		T	=	U
Ryzyko F — istnienie	W		N	=	W
Ryzyko G — istnienie	W		N	=	W
S/F = Sprawozdanie finansowe W = Wysokie ryzyko U = Umiarkowane ryzyko N = Niskie ryzyko T = tak N = nie					

Uwagi:

- Przed wyciągnięciem wniosku, że nie występuje konkretne ryzyko dla danego obszaru sprawozdania finansowego lub ujawnienia, należy uwzględnić inne stosowne czynniki, takie jak historia znanych błędów, podatność aktywów/pasywów na oszustwo, możliwość obejścia kontroli przez kierownictwo oraz doświadczenia z poprzednich okresów sprawozdawczych.
- Jeżeli biegły rewident zamierza polegać na ryzyku kontroli, które zostało oszacowane jako niskie (np. ograniczyć zakres procedur wiarygodności) potrzebne są testy skuteczności działania kontroli potwierdzającej takie oszacowanie.
- W pewnych przypadkach, jednostka może mieć pewne kontrole wewnętrzne, ale biegły rewident może je uznać za nieistotne dla badania i dlatego nie dokonywać ich oceny. W takich przypadkach, ryzyko kontroli szacuje się jako wysokie.
- Kontrole szczegółowe (kontrole transakcyjne) zazwyczaj działają (w wyniku czego ryzyko oszacowano jako niskie) lub nie działają (wobec czego ryzyko oszacowano jako wysokie). Oznaczałoby to, że nie występuje wtedy oszacowanie ryzyka kontroli jako umiarkowanego. Niektórzy biegli rewidentzi jednak szacują ryzyko kontroli jako umiarkowane, w sytuacji gdy kontrola może nie działać całkowicie niezawodnie, ale oczekują, że przeważnie jednak działa. Bywa tak często w przypadku mniejszych jednostek.
- Ustalenie ryzyka rezydualnego wynikającego z połączenia ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli jest kwestią zawodowego osądu. Ilustracja poniżej pokazuje różne połączenia ryzyka, ale nie zastępuje zawodowego osądu na podstawie konkretnych okoliczności.

Ryzyko nieodłączne	Przeciwdziałanie ryzyku poprzez stosowanie kontroli (ryzyko kontroli)	Pozostałe ryzyko istotnego zniekształcenia
W	W	W
W	U	U
W	N	U lub N
U	W	U
U	U	U
U	N	N
N	W	N
N	U	N
N	N	N

W = Wysokie
 U = Umiarkowane
 N = Niskie

UWAGA

Udokumentuj uzasadnienie oszacowania ryzyka

Podsumowując oszacowanie ryzyka należy przedstawić krótki opis powodów każdej oceny lub odniesienie wzajemne, gdzie można je znaleźć. Jest to często ważniejsze od samego oszacowania, ponieważ pomaga w zaprojektowaniu reakcji, które są dopasowane do potrzeb i efektywne kosztowo.

Oszacowanie ryzyka nieodłącznego

Należy pamiętać, że oszacowanie ryzyka nieodłącznego jest zawsze ukończone przed uwzględnieniem kontroli, które mogą je łagodzić. Zakładając, że większość obszarów sprawozdania finansowego, które podlegają badaniu przekroczy ogólną istotność, ryzyko nieodłączne zniekształcenia (przed kontrolą wewnętrzną) prawdopodobnie (w większości przypadków) dla większości stwierdzeń będzie wysokie.

Niskie ryzyko dla wszystkich stwierdzeń

Jeżeli obszar sprawozdania finansowego został oszacowany jako obszar niskiego ryzyka dla wszystkich stwierdzeń, nie ma potrzeby powtarzania tego samego rozumowania dla każdego pojedynczego stwierdzenia. Należy jednak udokumentować powody, dla których wszystkie oszacowania określono jako niskie.

14.4 Weryfikacja oszacowań ryzyka

Oszacowanie ryzyka nie kończy się w żadnym konkretnym momencie. W miarę postępów badania możliwe jest uzyskanie nowych informacji, a przeprowadzenie procedur badania może doprowadzić do identyfikacji dodatkowego ryzyka lub tego, że kontrola wewnętrzna nie działa tak, jak powinna. W takiej sytuacji należy uaktualnić początkowe oszacowanie ryzyka i rozważyć jego skutki dla rodzaju i zakresu dalszych procedur badania.

14.5 Dokumentacja

Podsumowanie oszacowanego ryzyka można udokumentować na kilka sposobów. Poniżej przedstawiono trzy możliwe sposoby podejścia:

- **Osobny dokument**

Osobny dokument podsumowujący oszacowania dotyczące ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli oraz najważniejsze powody, z których wynika połączone oszacowanie ryzyka. Dokument ten może także być wykorzystany do skrótowego przedstawienia (w ogólny sposób) reakcji na ryzyko.

- **Włączenie do ogólnej strategii i planu badania**

Pierwsza część każdej sekcji planu badania (takiej jak należności, zobowiązania itd.) może skrótowo przedstawiać oszacowanie ryzyka oraz jego wpływ na planowane procedury badania.

- **Włączenie oszacowania ryzyka do dokumentacji biegłego rewidenta dotyczącej dalszych procedur.**

W takim przypadku oszacowania ryzyka, plany badania oraz wyniki przeprowadzonych prac mogą być udokumentowane w jednym obszernym dokumencie roboczym dla każdego obszaru sprawozdania finansowego.

Na zakres i formę takiego dokumentu potwierdzającego oszacowanie ryzyka mają wpływ następujące czynniki:

- charakter, rozmiar i stopień złożoności jednostki oraz jej kontroli wewnętrzne,
- dostępność informacji z jednostki, oraz
- metodologia badania i technologia używana w trakcie badania.

Do czynników, które należy rozważyć przy projektowaniu dokumentacji zalicza się:

- poprawę zrozumienia,
- wzajemne odniesienia do modelu i wdrożenia właściwej reakcji w badaniu,
- możliwość ułatwienia aktualizacji w kolejnych okresach sprawozdawczych, oraz
- ułatwienie dokonywanego przeglądu. Osoba dokonująca przeglądu powinna mieć możliwość stwierdzenia, czy kluczowe ryzyka zostały zidentyfikowane i czy reakcja w badaniu była odpowiednia.

Dobrze udokumentowane podsumowanie oszacowanego ryzyka jest także przydatne w organizowaniu spotkań zespołu dotyczących planowania w kolejnych okresach sprawozdawczych, podczas których omawiany może być charakter ryzyka i reakcja w badaniu.

Podejście wykorzystujące osobny dokument powiązany ściśle powiązany z planem badania jest przedstawione w ilustracji poniżej. Należy zauważyć, że przykład ten wykorzystuje cztery „połączone” stwierdzenia (używane dla celów niniejszego Przewodnika), zgodnie z definicją znajdującą się w tomie 1, w rozdziale 6.

Ilustracja 14.5-1

		Stwierdzenia	RN	RK	RIZ	Udokumentuj kluczowe ryzyko i inne czynniki wpływające na oszacowanie ryzyka
						<i>Sytuacja w branży pogarsza się w miarę pojawiania się nowych technologii. Mimo to sprzedaż jest w dalszym ciągu wysoka, a jednostka inwestuje w badania i rozwój.</i>
	Poziom sprawozdania finansowego	RR	U	N	N	<i>Podejście kierownika jednostki do kontroli wewnętrznej jest właściwe, a kluczowe stanowiska obsadzone są przez kompetentne osoby.</i>
						<i>Możliwe jest obejście kontroli wewnętrznej przez kierownictwo, jednak wdrożono nowe zasady, które powinny zniechęcić do popełniania najczęściej występujących nadużyć.</i>
						<i>Organ nadzorczy składa się z osób pochodzących z jednej rodziny.</i>
Poziom stwierżeń						
	OSF lub ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym					
1	Sprzedaż	K	W	N	U	<i>Właściciel dąży do oszczędności podatkowych. Uznawanie przychodów było niespójne.</i>
		I	U	N	N	<i>Rozpoznano kontrole wewnętrzne stosowne dla badania. Możliwe są testy kontroli wewnętrznej dla tego stwierdzenia.</i>
		DW	U	N	N	<i>Zidentyfikowano kontrole wewnętrzne ważne dla badania, a w historii firmy nie odnotowano błędów.</i>
		P	ND	ND	ND	
2	Należności	K	N	N	N	<i>Zidentyfikowano kontrole stosowne dla badania, a w historii firmy nie odnotowano błędów.</i>
		I	W	U	U	<i>Premie pracowników sprzedaży oparte są na zarejestrowanej sprzedaży.</i>

		Stwierdzenia	RN	RK	RIZ	Udokumentuj kluczowe ryzyko i inne czynniki wpływające na oszacowanie ryzyka
		DW	N	N	N	Zidentyfikowano kontrole wewnętrzne stosowne dla badania, a w historii firmy nie odnotowano błędów. Odzyskiwanie należności może być problemem w schyłkowej branży.
		P	W	U	U	Upewnij się, czy prezentacja S/F jest odpowiednia oraz, że ujawnienia w notach odnoszą się do przypadków utraty wartości.
3	Zapasy	K	N	N	N	Zidentyfikowano kontrole stosowne dla badania, a w historii firmy nie odnotowano błędów.
		I	W	W	W	Kradzież zapasów i słaba fizyczna kontrola wewnętrzna w magazynie.
		DW	N	N	N	Zidentyfikowano kontrole stosowne dla badania, a w historii firmy nie odnotowano błędów. Nowe technologie spowodują, że pewne części, a nawet całe produkty okażą się przestarzałe.
		P	U	W	U	Ujawnienia dotyczące zapasów były w przeszłości podatne na błędy.

Objaśnienia:

W = Wysokie
U = Umiarkowane
N = Niskie
WK = Kontrola wykrywająca i korygująca

ND = Nie dotyczy
RN = Ryzyko nieodłączne
RK = Ryzyko kontroli wewnętrznej
RIZ = Ryzyko istotnego zniekształcenia (połączone ryzyko)

OSF = Obszar sprawozdania finansowego
RR = Ryzyko rozległe
K = Kompletność
I = Istnienie

DW = Dokładność i wycena
P = Prezentacja

Dokumentacja oszacowanego ryzyka może się także odnosić się do:

- szczegółów dotyczących znaczącego ryzyka wymagającego szczególnej uwagi, oraz
- ryzyka, dla którego same procedury badania wiarygodności nie zapewnią wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

14.6 Studia przypadków – zakończenie etapu oszacowania ryzyka

Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Ostatnim krokiem etapu oszacowania ryzyka w badaniu jest oszacowanie łącznego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzenia.

Oszacowanie to można podsumować stosując podejście przedstawione poniżej. Informacje potwierdzające (tam, gdzie oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli były udokumentowane) nie zostały pokazane. W praktyce odnotowane byłyby wzajemne odniesienia do danych potwierdzających.

Oszacowane poziomy ryzyka

		Stwierdzenia	RN	RK	RIZ	Udokumentuj kluczowe ryzyko i inne czynniki wpływające na oszacowanie ryzyka
						<i>Podejście kierownictwa do kontroli wewnętrznej jest prawidłowe, a kluczowe stanowiska obsadzone są przez kompetentne osoby.</i>
Poziom sprawozdania finansowego		RR	W	U	U	<i>Możliwe jest obejście kontroli przez kierownictwo, w szczególności w odniesieniu do ujmowania przychodów, ale nie stwierdzono żadnych przypadków jego wystąpienia, a podejście kierownictwa do kontroli jest właściwe.</i>
						<i>Comiesięczne spotkania mające na celu przegląd wyników zapewniają w jakimś stopniu odpowiedzialność kierownictwu.</i>
Poziom stwierżeń						
	OSF lub ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym					
1	Sprzedaż	K	W	N	U	<i>Zasady uznawania przychodów są niespójne.</i>
		I	N	N	N	<i>Zasady uznawania przychodów są niespójne. Naciski na zawyżanie sprzedaży z powodu premii i presji rynkowej.</i>
		DW	N	N	N	<i>System sprzedaży działa dobrze.</i>
		P	N	N	N	<i>Należy dokonać przeglądu prezentacji sprawozdania finansowego, zasad (polityki) rachunkowości w zakresie uznawania przychodów i innych powiązanych ujawnień.</i>
2	Należności	K	N	N	N	<i>Nie zidentyfikowano znaczących ryzyk.</i>
		I	W	U	U	<i>Premie pracowników sprzedaży oparte są na zarejestrowanej sprzedaży.</i>
		DW	W	U	U	<i>Odyskiwanie należności od dużych sprzedawców detalicznych może być problemem, jeżeli wystąpią wątpliwości dotyczące jakości produktów lub dokonanych zwrotów. Ponadto, mimo pogarszającej się sytuacji gospodarczej nie sprawdza się zdolności kredytowej przed udzieleniem kredytu.</i>

Objaśnienia:

W = Wysokie
 U = Umiarkowane
 N = Niskie
 WK = Kontrola wykrywająca i korygująca

ND = Nie dotyczy
 RN = Ryzyko nieodłączne
 RK = Ryzyko kontroli wewnętrznej
 RIZ = Ryzyko istotnego zniekształcenia (połączone ryzyko)

OSF = Obszar sprawozdania finansowego
 RR = Ryzyko rozległe
 K = Kompletność
 I = Istnienie

DW = Dokładność i wycena
 P = Prezentacja

Na tym etapie do dobrej praktyki należy sporządzenie informacji dla kierownictwa na temat znaczących słabości zidentyfikowanych w kontroli wewnętrznej.

Zakończenie etapu oszacowania ryzyka

Oszacowane poziomy ryzyka

		Stwierdzenia	RN	RK	RIZ	Udokumentuj kluczowe ryzyko i inne czynniki wpływające na oszacowanie ryzyka
						<i>Podejście kierownictwa do kontroli wewnętrznej jest prawidłowe, a kluczowe stanowiska obsadzone są przez kompetentne osoby.</i>
Poziom sprawozdania finansowego					U	<i>Możliwe jest obejście kontroli przez kierownictwo z powodu nacisku związanego z konwenantami bankowymi i minimalizacją podatków. Rajmund nie dokonywał przeglądu pracy księgowej konsekwentnie przez cały okres sprawozdawczy. Księgowa wydaje się być niezadowolona i może mieć okazję do zniekształcania danych. Wobec tego zarówno przypadkowe błędy, jak i celowe oszustwa mogą nie zostać wykryte.</i>
						<i>Comiesięczne spotkania mające na celu przegląd wyników zapewniają w jakimś stopniu odpowiedzialność kierownictwa.</i>
Poziom stwierdzeń						
	OSF lub ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym					
1	Sprzedaż	K	W	N	U	<i>Zidentyfikowano kontrole wewnętrzne stosowne dla tego stwierdzenia.</i>
		I	W	N	U	<i>Zidentyfikowano kontrole wewnętrzne stosowne dla tego stwierdzenia, ale transakcje z podmiotami powiązаныmi nie są w nimi objęte.</i>
		DW	W	N	U	<i>Zidentyfikowane kontrole wewnętrzne stosowne dla tego stwierdzenia, ale transakcje z podmiotami powiązаныmi nie są w nimi objęte. Możliwość zwrotów sprzedanych towarów z powodu kondycji branży.</i>
		P	ND	ND	ND	
2	Należności	K	W	N	U	<i>Większość sald należności jest związana z Deltą. Nie zidentyfikowano innego ryzyka.</i>
		I	W	U	U	<i>Większość sald należności jest związana z Deltą. Nie zidentyfikowano innego ryzyka.</i>
		DW	U	U	U	<i>Mniejsi klienci mogą mieć obecnie trudności z zapłatą swoich rachunków ze względu na trudną sytuację gospodarczą.</i>
		P	U	U	U	<i>Należy rozważyć ujawnienie szacunków dokonanych w odniesieniu do należności wątpliwych i wszelkich istotnych niespłaconych należności.</i>

Objaśnienia:

W = Wysokie
 U = Umiarkowane
 N = Niskie
 WK = Kontrola wykrywająca i korygująca

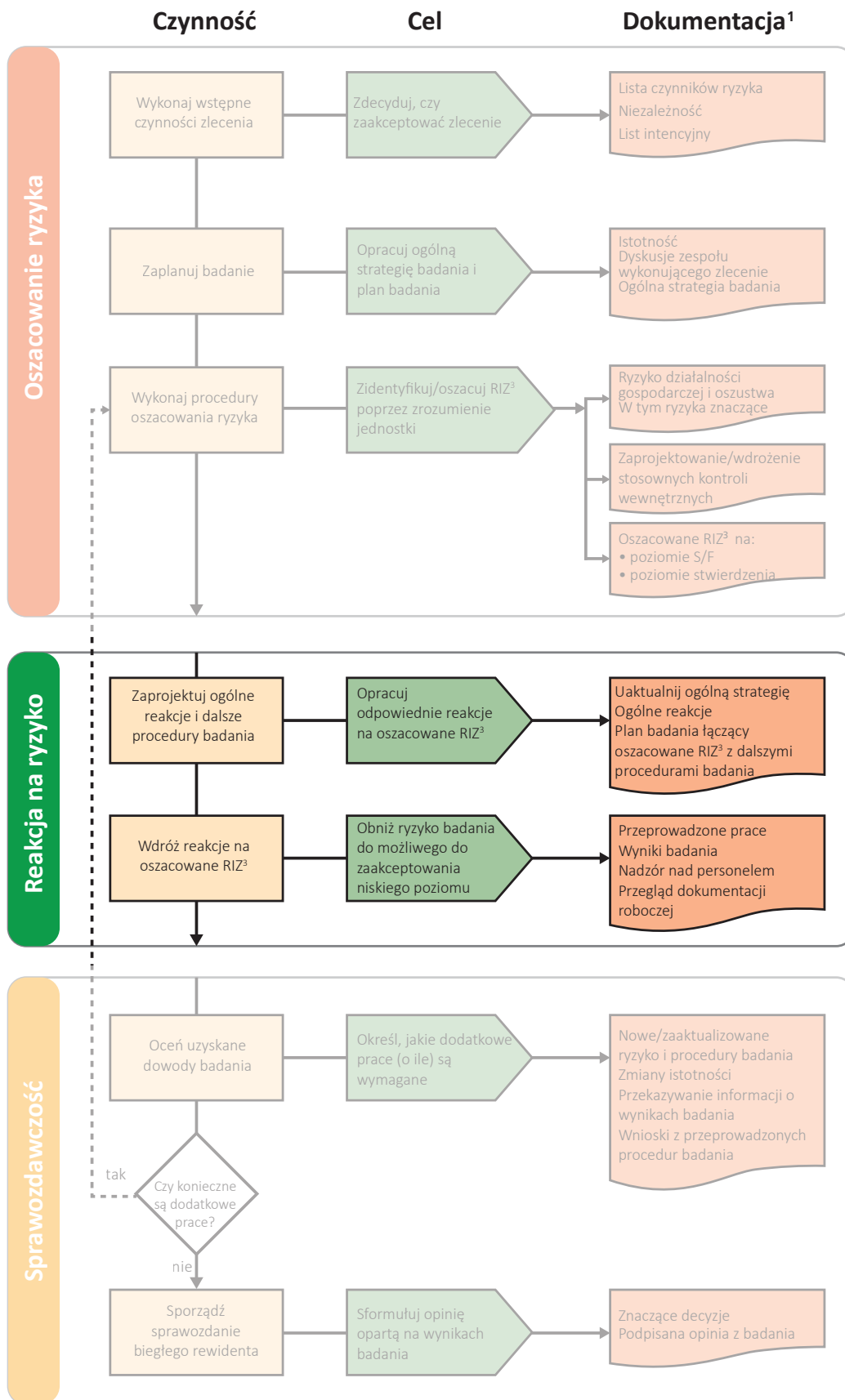
ND = Nie dotyczy
 RN = Ryzyko nieodłączne
 RK = Ryzyko kontroli wewnętrznej
 RIZ = Ryzyko istotnych zniekształceń (połączone ryzyko)

OSF = Obszar sprawozdania finansowego
 RR = Ryzyko rozległe
 K = Kompletność
 I = Istnienie
 DW = Dokładność i wycena
 P = Prezentacja

Na tym etapie do dobrej praktyki należy sporządzenie informacji dla kierownika jednostki na temat znaczących słabości zidentyfikowanych w kontroli wewnętrznej.

15

REAKCJA NA RYZYKO – PRZEGLĄD



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.
3. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.5	Biegły rewident projektuje ogólne reakcje i wdraża je odpowiednio do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A1–A3)
330.6	Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres uwzględniają i są odpowiednie do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia. (Zob. par. A4–A8)

Etap reakcji na ryzyko obejmuje opisane poniżej kroki:

Ilustracja 15.0-2



Podstawowe pojęcia omówione na etapie reakcji na ryzyko są wymienione poniżej.

	Tom i rozdziały
Reakcja na oszacowane ryzyko	T1 – 9
Dalsze procedury badania	T1 – 10
Szacunki księgowo	T1 – 11
Strony powiązane	T1 – 12
Późniejsze zdarzenia	T1 – 13
Kontynuacja działalności	T1 – 14
Streszczenie innych wymogów MSB	T1 – 15
Dokumentacja badania	T1 – 16

UWAGA

Kluczowe sprawy badania

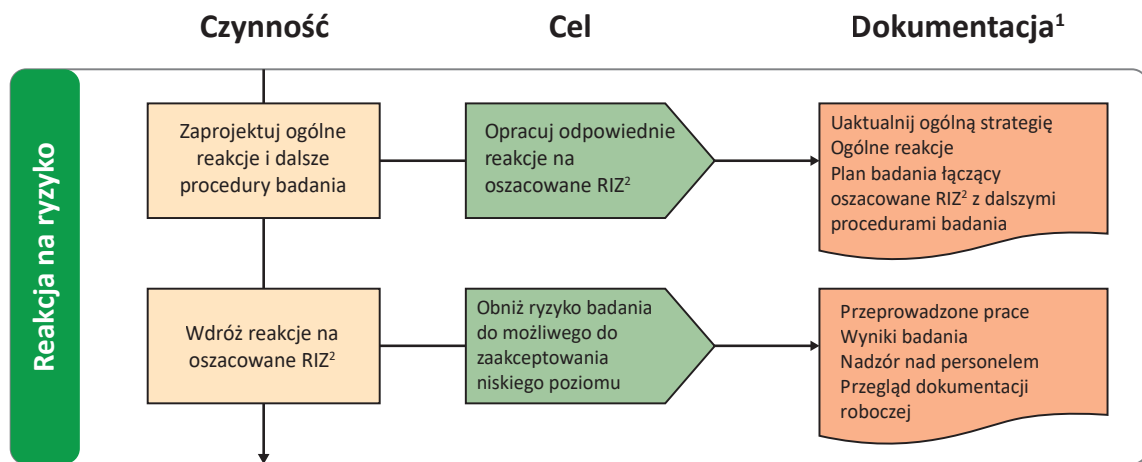
W przypadku gdy zastosowanie ma MSB 701 – *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta* – tekst dotyczący jakiegokolwiek KSpB, która zostanie włączona do sprawozdania biegłego rewidenta, będzie przygotowywany w oparciu o rezultaty prac biegłego rewidenta. W związku z tym dokumentacja badania przygotowana na etapie reakcji na ryzyko powinna być wystarczająco szczegółowa.

16

ELASTYCZNY PLAN BADANIA

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Jak zaplanować skuteczną reakcję w badaniu na oszacowane ryzyka?	260 (zmieniony), 300, 330, 500

Ilustracja 16.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
260.15	Biegły rewident zapewnia osobom sprawującym nadzór wgląd w planowany zakres i rozłożenie w czasie badania. (Zob. par. A11–A16)
300.9	Biegły rewident opracowuje plan badania, który obejmuje opis: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="553 258 1479 310">(a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur oszacowania ryzyka, zgodnie z MSB 315 (zmienionym). <li data-bbox="553 321 1430 373">(b) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń, zgodnie z MSB 330, <li data-bbox="553 384 1500 436">(c) innych planowanych procedur badania, których przeprowadzenie jest niezbędne, aby zlecenie było wykonane zgodnie z MSB. (Zob. par. A12–A14)
300.10	Biegły rewident, jeśli to konieczne, aktualizuje i zmienia ogólną strategię badania i plan badania w trakcie trwania badania. (Zob. par. A15)
300.11	Biegły rewident planuje rodzaj, rozłożenie w czasie oraz zakres kierowania i nadzorowania członków zespołu wykonującego zlecenie i przegląd ich pracy. (Zob. par. A16–A17)
300.12	Biegły rewident włącza do dokumentacji badania: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="553 648 829 669">(a) ogólną strategię badania, <li data-bbox="553 680 764 701">(b) plan badania, oraz <li data-bbox="553 711 1487 764">(c) wszelkie znaczące zmiany ogólnej strategii badania lub planu badania dokonane podczas zlecenia badania oraz powody tych zmian. (Zob. par. A18–A21)
330.5	Biegły rewident projektuje ogólne reakcje i wdraża je odpowiednio do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A1–A3)
330.6	Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres uwzględniają i są odpowiednie do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia. (Zob. par. A4–A8)
330.7	Projektując dalsze procedury badania wymagające przeprowadzenia, biegły rewident: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="553 1018 1500 1060">(a) rozważa powody uzasadniające oszacowanie danego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia dla każdej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="602 1071 1463 1123">(i) prawdopodobieństwo istotnego zniekształcenia będącego skutkiem cech odnośnej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia (tj. ryzyko nieodłączne), oraz <li data-bbox="602 1134 1500 1239">(ii) czy oszacowanie ryzyka uwzględnia stosowne kontrole (tj. ryzyko kontroli), a zatem, czy wymaga się od biegłego rewidenta uzyskania dowodów badania przy ustalaniu, czy kontrole działają skutecznie (tj. biegły rewident określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności zamierza zaufać skuteczności działania kontroli), oraz (zob. par. A9–A18) <li data-bbox="553 1249 1500 1302">(b) uzyskuje bardziej przekonujące dowody badania, im wyższe jest oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta. (Zob. par. par. A19)
330.8	Biegły rewident projektuje i przeprowadza testy kontroli służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, jeżeli: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="553 1379 1479 1495">(a) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia przez biegłego rewidenta obejmuje oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie (tj. biegły rewident, określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności, zamierza zaufać skuteczności działania kontroli), lub <li data-bbox="553 1505 1500 1558">(b) same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzenia. (Zob. par. A20–A24)
330.9	Projektując i przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im większe zaufanie pokłada do skuteczności kontroli. (Zob. par. A25)
330.10	Projektując i przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="553 1692 1487 1734">(a) przeprowadza inne procedury badania w połączeniu z kierowaniem zapytań, aby uzyskać dowody badania skuteczności działania kontroli, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="602 1745 1373 1797">(i) sposobu, w jaki kontrole były przeprowadzane w odpowiednim czasie w okresie sprawozdawczym. <li data-bbox="602 1808 919 1829">(ii) zgodność ich stosowania, oraz <li data-bbox="602 1839 1154 1860">(iii) kto lub w jaki sposób je zastosował. (zob. par. A26–A29) <li data-bbox="553 1871 1414 1955">(b) ustala, czy kontrole, które mają być objęte badaniem, zależą od innych kontroli (kontroli pośrednich), a jeśli tak, czy konieczne jest uzyskanie dowodów badania potwierdzających skuteczność działania tych pośrednich kontroli. (Zob. par. A30–A31)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.15	Jeżeli biegły rewident zamierza polegać na kontrolach w obszarach, z którymi wiąże się ryzyko oszacowane przez niego jako znaczące, to przeprowadza testy tych kontroli w bieżącym okresie sprawozdawczym.
330.18	Niezależnie od oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności w odniesieniu do każdej istotnej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia. (Zob. par. A42–A47)
330.19	Biegły rewident ocenia, czy jako procedury wiarygodności należy przeprowadzić procedury zewnętrznego potwierdzenia. (Zob. par. A48–A51)
330.20	Przeprowadzone przez biegłego rewidenta procedury wiarygodności obejmują następujące procedury badania, dotyczące procesu zakończenia sprawozdania finansowego: <ul style="list-style-type: none"> (a) przyjęcia lub uzgodnienia informacji w sprawozdaniu finansowym ze stanowiącą ich podstawę zapisami księgowymi, w tym przyjęcie lub uzgodnienie informacji w ujawnieniach, niezależnie od tego, czy takie informacje zostały uzyskane z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, oraz (b) sprawdzenie istotnych zapisów dziennika i innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego. (Zob. par. A52)
330.21	Jeżeli biegły rewident stwierdził, że oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia jest znaczące, to przeprowadza procedury wiarygodności będące reakcją na to konkretne ryzyko. Jeżeli reakcją na znaczące ryzyka są wyłącznie procedury wiarygodności, to powinny one polegać na testach szczegółowych. (Zob. par. A53)
330.22	Jeżeli procedury wiarygodności są przeprowadzane na datę śródroczną, to biegły rewident obejmuje badaniem pozostały okres sprawozdawczy, przeprowadzając: <ul style="list-style-type: none"> (a) procedury wiarygodności łącznie z testami kontroli za okres pozostały od tego dnia, lub (b) jedynie dalsze procedury wiarygodności, jeśli uzna to za wystarczające. które zapewniają racjonalną podstawę do rozszerzenia wniosków z badania na datę śródroczną na czas do końca okresu sprawozdawczego. (Zob. par. A54–A57)
330.24	Biegły rewident przeprowadza procedury badania, aby ocenić, czy ogólna prezentacja sprawozdania finansowego jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Dokonując tej oceny, biegły rewident rozważa, czy sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w sposób odpowiednio uwzględniający: <ul style="list-style-type: none"> • klasyfikację i opis informacji finansowych oraz związanych z nimi transakcji, zdarzeń i warunków, oraz • prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego. (Zob. par. par. A59)
500.6	Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. (Zob. par. A1-A25)
500.7	Przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania biegły rewident rozważa stosowność i wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania. (Zob. par. A26–A33)
500.10	Przy projektowaniu testów kontroli oraz testów szczegółowych, biegły rewident określa sposoby wyboru pozycji do testowania tak, aby były one skuteczne w osiągnięciu celu procedury badania. (Zob. par. A52–A56)

16.1 Przegląd

Na etapie reakcji na ryzyko celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanego ryzyka. Cel ten jest osiąganym przez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiednich reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz na poziomie stwierdzenia.

Biegły rewident może zastosować różne sposoby podejścia do tego zadania, takie jak:

- rozważenie każdego oszacowanego ryzyka zgodnie z jego charakterem (np. pogorszenie się sytuacji gospodarczej), a następnie zaprojektowanie odpowiedniej reakcji w badaniu w formie dalszych procedur badania,

- podejście do każdego oszacowanego ryzyka, które ma wpływ na istotny obszar sprawozdania finansowego lub stwierdzenie. Biegły rewident następnie projektuje odpowiednią reakcję w formie dalszych procedur badania, lub
- rozpoczęcie od standardowej listy procedur badania dla każdego istotnego obszaru sprawozdania finansowego lub stwierdzenia i dopasowanie ich (poprzez dodanie, modyfikację i eliminację procedur) w celu zaprojektowania właściwej reakcji na oszacowane ryzyko.

Reakcja na oszacowane ryzyko oznacza więcej niż zastosowanie standardowego („jeden rozmiar dla wszystkich”) programu badania, który mógłby odnosić się do każdego stwierdzenia, lecz który nie został dopasowany do oszacowanego ryzyka w obszarze sprawozdania finansowego według stwierdzeń dla konkretnej jednostki. Programy badania powinny na ogół być dostosowane (w koniecznym zakresie) do poziomu ryzyka jednostki i dotyczących jej szczególnych okoliczności.

16.2 Punkt wyjścia

Punktem wyjścia do zaprojektowania skutecznej reakcji w badaniu jest lista oszacowanych ryzyk opracowana pod koniec etapu oszacowania ryzyka (patrz tom 2, rozdział 14).

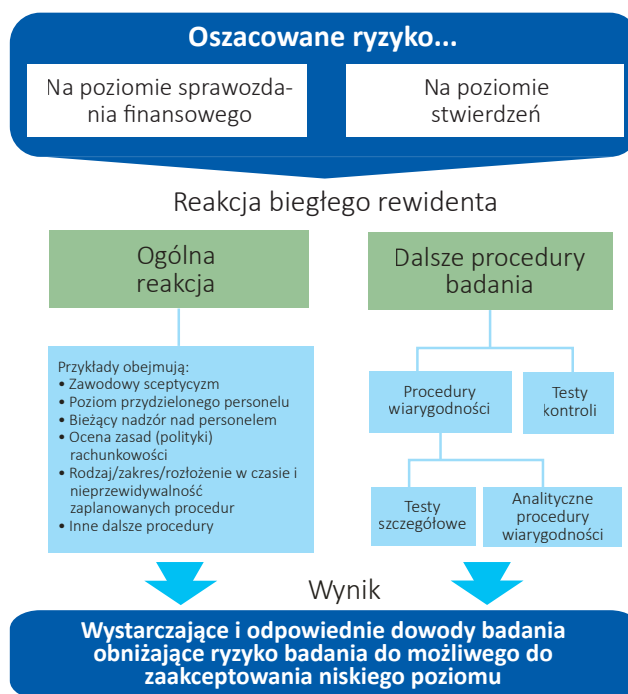
Ryzyka zostały zidentyfikowane i oszacowane na:

- poziomie sprawozdania finansowego, oraz
- na poziomie stwierdzeń dla obszarów sprawozdania finansowego i ujawnień.

Mniejsze obszary sprawozdania finansowego można połączyć w grupy i potraktować jako jeden większy obszar przy projektowaniu właściwej reakcji w badaniu.

Tom 1, rozdział 9 przedstawia w zarysie możliwe reakcje na ryzyko oszacowane na tych dwóch poziomach. Rodzaje wymaganych reakcji są podsumowane na ilustracji poniżej.

Ilustracja 16.2-1



16.3 Ogólne reakcje

Ryzyko rozległe na poziomie sprawozdania finansowego (ryzyko takie jak niewystarczające środowisko kontroli i/ lub możliwość oszustw, które mogą mieć wpływ na wiele stwierdzeń) jest uwzględniane poprzez zaprojektowanie i wdrożenie ogólnej reakcji przez biegłego rewidenta, tak jak na ilustracji powyżej. Aby uzyskać dodatkowe informacje na temat ryzyka rozległego należy odwołać się do tomu 2, rozdział 8.

Obszary, które biegły rewident uwzględnia projektując ogólną reakcję, obejmują ustalenie:

- zakresu, w jakim zespołowi wykonującemu zlecenie należy przypomnieć o stosowaniu zawodowego sceptycyzmu,

- których pracowników przypisać do zlecenia, w tym także pracowników o szczególnych umiejętnościach oraz czy skorzystać z pomocy ekspertów,
- stopnia nadzoru wymaganego przez cały czas trwania badania,
- potrzeby uwzględnienia dodatkowych elementów nieprzewidywalności przy wyborze dalszych procedur badania, które mają być przeprowadzone, oraz
- wprowadzenia wszelkich ogólnych zmian rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania. Mogą one obejmować rozłożenie procedur w czasie (w okresie śródrocznym lub na koniec okresu sprawozdawczego) lub też nowe/rozszerzone procedury odnoszące się do specyficznych czynników ryzyka, takich jak oszustwo.

Ilustracja 16.3-1

Oszacowanie ryzyka	Możliwa ogólna reakcja
Skuteczne środowisko kontroli	Może zwiększyć zaufanie biegłego rewidenta do kontroli wewnętrznej i wiarygodności dowodów badania generowanych wewnątrz jednostki. Ogólna reakcja może wobec tego obejmować przeprowadzenie niektórych procedur badania w ciągu okresu śródrocznego zamiast na jego koniec.
Nieskuteczne środowisko kontroli (Występują słabości)	Taka sytuacja wymaga na ogół od biegłego rewidenta przeprowadzenia pewnych dodatkowych prac, takich jak: <ul style="list-style-type: none"> • wyznaczenie bardziej doświadczonych pracowników, • przeprowadzenie większej ilości procedur badania na koniec okresu sprawozdawczego, a nie na dzień śródroczny, • uzyskanie obszerniejszych dowodów badania z procedur wiarygodności, • dokonanie zmian w rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresie przeprowadzonych procedur badania.

UWAGA

Tam, gdzie to jest możliwe, należy na etapie planowania wstępnie oszacować ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego. Pozwoli to na opracowanie wstępnej ogólnej reakcji odnoszącej się do takich kwestii jak pracownicy, których należy wyznaczyć do zespołu (w tym ci ze specjalistycznymi umiejętnościami), potrzebny stopień nadzoru oraz procedury badania, które będą przeprowadzane. Takie wstępne oszacowanie ryzyka będzie wymagało aktualizacji w miarę postępu badania, a odpowiednie zmiany należy wprowadzić do ogólnej reakcji.

Może to jednak nie być możliwe w mniejszych jednostkach, w których nie są dostępne śródroczne lub miesięczne informacje finansowe, które można byłoby wykorzystać do procedur analitycznych i do identyfikacji/oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia. Jeżeli nie można przeprowadzić ograniczonych procedur analitycznych ani uzyskać informacji w drodze zapytań tak, aby zaplanować badanie, może zaistnieć konieczność, by biegły rewident poczekał do czasu, gdy dostępny będzie pierwszy projekt sprawozdania finansowego jednostki.

16.4 Zastosowanie stwierdzeń w projektowaniu testów

Oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia jest wymagane na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzeń. Celem opracowania właściwej reakcji w badaniu jest uzyskanie dowodów odnoszących się do oszacowania ryzyka dla każdego stosownego stwierdzenia. Więcej informacji na temat stwierdzeń można znaleźć w tomie 1, w rozdziale 6.

Opracowując reakcję dla konkretnych strumieni transakcji biegły rewident odnotowuje, czy stwierdzenia uwzględniają także związek pomiędzy testami kontroli wewnętrznej i procedurami wiarygodności. Jest to ważne dla określenia, kiedy połączenie testów kontroli i procedur wiarygodności może być odpowiednie, by ograniczyć ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia do akceptowalnego niskiego poziomu.

Na przykład, procedury badania dotyczące „istnienia” zapasów koncentrują się na testowaniu ważności pozycji już zarejestrowanych w ramach salda zapasów i na testowaniu kontroli, łagodzących ryzyko wystąpienia nieistniejących pozycji w saldzie zapasów. Test „kompletności” zapasów koncentruje się na testowaniu pozycji nieuwzględnionych w saldzie zapasów i może dostarczyć możliwych dowodów dotyczących brakujących pozycji. Może on obejmować zlecenia zakupu towarów oraz testowanie kontroli, łagodzących ryzyko braków w zapasach.

16.5 Zastosowanie istotności w projektowaniu testów

Kluczowym czynnikiem w rozważaniu zakresu procedur badania uznanych za konieczne jest ustalona już istotność wykonawcza. Istotność wykonawcza opiera się na istotności ustalonej dla sprawozdania finansowego jako całości, ale może ona podlegać modyfikacjom w celu odniesienia się do konkretnego ryzyka związanego z saldem konta, strumieniem transakcji lub ujawnieniami w sprawozdaniu finansowym.

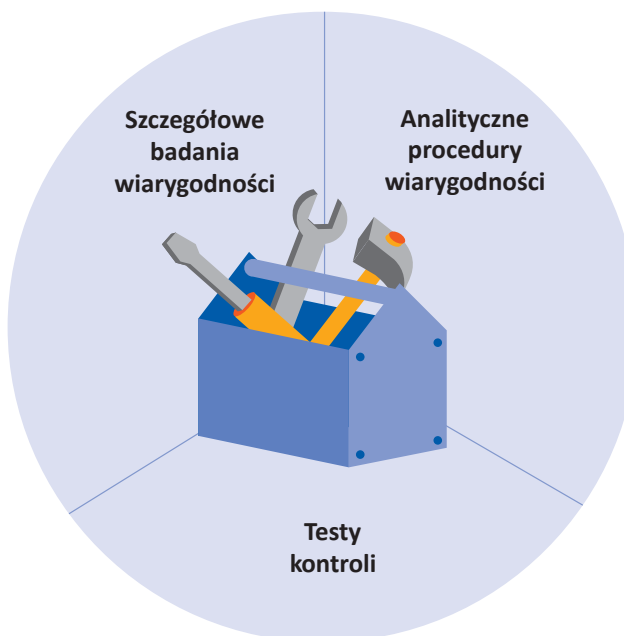
Zakres procedur badania uznanych za konieczne ustala się po uwzględnieniu istotności wykonawczej, oszacowanego ryzyka i stopnia pewności, jaki biegły rewident planuje uzyskać. Zasadniczo zakres procedur badania (taki jak wielkość próby dla testów szczegółowych, czy konieczny stopień szczegółowości analitycznej procedury wiarygodności) wzrasta wraz ze wzrostem ryzyka istotnego zniekształcenia. Tym niemniej zwiększenie zakresu procedur badania jest skuteczne tylko wtedy, gdy dana procedura badania jest stosowna do konkretnego ryzyka. Więcej informacji na temat zastosowania istotności w projektowaniu testów można znaleźć w tomie 1, w rozdziale 7 i tomie 2, w rozdziale 6 i 17.

16.6 Zestaw narzędzi biegłego rewidenta

Opracowując szczegółowy plan badania, biegły rewident wykorzystuje swój zawodowy osąd przy wyborze odpowiednich rodzajów z możliwych procedur badania. Bardziej szczegółowy opis dalszych procedur badania znajduje się w tomie 1, w rozdziale od 10 do 15.

Skuteczny program badania będzie oparty na właściwej kombinacji procedur, które łącznie ograniczą ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania, niskiego poziomu. Dla celów niniejszego Przewodnika sklasyfikowano różne rodzaje procedur dostępnych biegłemu rewidentowi, co przedstawiono na ilustracji poniżej.

Ilustracja 16.6-1



Rodzaj procedury	Opis
Procedury wiarygodności	<p>Paragraf 18 MSB 330 wymaga przeprowadzenia procedur wiarygodności w odniesieniu do każdej istotnej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia, niezależnie od oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia. Wymóg ten odzwierciedla fakt, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta ma charakter osądu i dlatego może nie doprowadzić do identyfikacji każdego ryzyka istotnego zniekształcenia, oraz występują nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej, w tym obejście jej przez kierownictwo. <p>Tam, gdzie RIZ jest bardzo niskie, pewne ograniczone procedury wiarygodności, na przykład badania szczegółowe lub przegląd analityczny, mogą wystarczyć do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów dla konkretnego stwierdzenia.</p>
Procedury analityczne	<p>Analityczne procedury wiarygodności obejmują ocenę informacji uzyskanych w wyniku analizy możliwych powiązań zarówno pomiędzy danymi finansowymi, jak i niefinansowymi. Wymagają one opracowania precyzyjnych oczekiwań dla pewnych kwot (takich jak sprzedaż), które porównane z faktycznie zarejestrowanymi kwotami, wystarczą do identyfikacji zniekształceń.</p> <p>Procedury analityczne można sklasyfikować następująco:</p> <ul style="list-style-type: none"> proste porównania danych, które zazwyczaj są włączane do podstawowych procedur badania wiarygodności. Procedury te są zazwyczaj połączone z innymi testami szczegółowymi na poziomie stwierdzeń. Same nie zapewniają wystarczających dowodów badania, modele prognozowania, które same (lub w połączeniu z testami kontroli lub innymi procedurami badania wiarygodności) wystarczą do ograniczenia ryzyka badania do dającego się zaakceptować niskiego poziomu. Jeżeli, na przykład, mała jednostka zatrudnia sześciu pracowników za określoną stawkę wynagrodzenia przez cały okres sprawozdawczy, to zazwyczaj możliwe jest oszacowanie z dużą dokładnością łącznych koszt wynagrodzeń za ten okres. Zakładając, że liczba pracowników i stawki ich wynagrodzeń są dokładne, procedura ta może dostarczyć wszystkich dowodów w badaniu dotyczących płac. Może nie być konieczne wykonywanie innych procedur badania wiarygodności (podstawowych ani rozszerzonych).
Testy szczegółowe transakcji	<p>Odnosząc się do znaczącego ryzyka jedynie poprzez procedury wiarygodności konieczne jest by zawierały one badania szczegółowe transakcji.</p> <p>Bardziej szczegółowy opis znaczącego ryzyka i odpowiedniej reakcji w badaniu zawarto w tomie 2, rozdziale 10.</p>
Testy kontroli	<p>Jeżeli funkcjonują kluczowe kontrole (i istnieje prawdopodobieństwo, że skutecznie działają) w odniesieniu do pewnych stwierdzeń, można przeprowadzić testy kontroli w celu uzyskania koniecznych dowodów dotyczących stwierdzenia.</p> <p>Testy kontroli wykonywane w celu ograniczenia ryzyka do niskiego poziomu (wymagające większej próby) mogą zapewnić większość dowodów wymaganych dla konkretnego stwierdzenia.</p> <p>Zamiast tego można wykonać testy kontroli (wymagające nieco mniejszej próby) w celu złagodzenia ryzyka do umiarkowanego poziomu. W tym drugim przypadku, w celu uzyskania wymaganych dowodów biegły rewident uzupełnia testy kontroli procedurami wiarygodności, które dotyczą tego samego stwierdzenia.</p> <p>Zgodnie z pewnymi kryteriami kontrole wewnętrzne wymagają testowania przy co trzecim badaniu. Patrz omówienie testów kontroli w tomie 1, w rozdziale 10.5.</p>

16.7 Opracowanie elastycznego planu badania

Aby opracować plan badania, który we właściwy sposób odpowiada na oszacowane ryzyka, konieczny jest zawodowy osąd oraz staranne zastanowienie się. Czas poświęcony na opracowanie właściwego planu niemal na pewno pozwoli na przeprowadzenie bardziej efektywnego i skutecznego badania i na oszczędzenie czasu pracowników.

Przygotowując plan biegły rewident podejmuje trzy ogólne kroki:

- odpowiada na oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego (ogólna reakcja),
- identyfikuje wszelkie procedury wymagane dla istotnych obszarów sprawozdania finansowego, oraz
- określa, jakie procedury badania (narzędzia z zestawu) i jaki zakres testowania jest wymagany.

Krok 1 – Reakcja na oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego

Pierwszym krokiem jest opracowanie właściwej reakcji na oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego. Ponieważ jest to ryzyko rozległe, oszacowanie poziomu jako umiarkowanego lub wysokiego, zazwyczaj oznacza dodatkową pracę wymaganą praktycznie w każdym z obszarów sprawozdania finansowego. Patrz omówienie ogólnej reakcji w tomie 2, w rozdziale 16.3.

Krok 2 – Identyfikacja określonych procedur wymaganych dla istotnych obszarów sprawozdania finansowego

Przed opracowaniem szczegółowej reakcji na oszacowane ryzyko pomocne dla biegłego rewidenta może być rozważenie (dla każdego istotnego obszaru sprawozdania finansowego) zestawu pytań zawartych w poniższym przykładzie.

Ilustracja 16.7-1

	Dla każdego istotnego lub potencjalnie istotnego obszaru sprawozdania finansowego
Kwestie do rozważenia przy przygotowywaniu właściwej reakcji w badaniu	Czy występują stwierdzenia, do których nie można odnieść się wyłącznie przy pomocy testów wiarygodności? Jeżeli tak, wymagane będą testy kontroli. Może to mieć miejsce, gdy: <ul style="list-style-type: none"> nie ma dokumentacji zapewniającej dowody badania dotyczące takich stwierdzeń jak kompletność sprzedaży, lub jednostka prowadzi sprzedaż przez Internet, przy czym nie jest sporządzana ani przechowywana żadna dokumentacja transakcji poza systemem IT.
	Czy oczekuje się, że kontrola wewnętrzna powiązanych strumieni transakcji/procesów jest wiarygodna? Jeżeli tak, możliwe mogą być testy kontroli, chyba że liczba transakcji jest tak mała, że procedury badania wiarygodności byłyby jednak bardziej skuteczne.
	Czy dostępne są analityczne procedury wiarygodności (np. na powiązanych strumieniach transakcji)?
	Czy niezbędnym jest element nieprzewidywalności (odnoszący się do ryzyka oszustwa, itp.)?
	Czy występują „znaczące ryzyka” (związane na przykład z oszustwem lub stronami powiązanymi itd.) wymagające szczególnej uwagi, do których należy się odnieść?

Krok 3 – Określanie rodzaju i zakresu wymaganych procedur badania

Trzecim krokiem jest posłużenie się zawodowym osądem, aby wybrać właściwą kombinację procedur i zakres testowania wymagany dla opracowania właściwej reakcji na oszacowane ryzyko na poziomie stwierdzeń.

Poniżej skrótowo przedstawiono jedno z możliwych podejść do określenia właściwej kombinacji procedur odnoszących się do istnienia należności, gdy ryzyko oszacowano na następujących poziomach: niskim, umiarkowanym i wysokim.

Należności – ryzyko oszacowane na poziomie niskim

Istotność wykonawcza = 12 000€

Planowana reakcja w badaniu

Oszacowane ryzyko dla stwierdzenia istnienia	Niskie	Uwagi
Procedury wiarygodności	✓	Procedury te, same w sobie, mogłyby być uważane za odpowiednie, by odnieść się do oszacowanego ryzyka. Mogłyby obejmować typowe testy szczegółowe i/lub proste procedury analityczne przeprowadzane praktycznie w każdym badaniu należności. Procedury te są często włączane w standardowy program badania należności.

Należności – ryzyko oszacowane na poziomie umiarkowanym

Istotność wykonawcza = 10 000€

Planowana reakcja w badaniu

Oszacowane ryzyko dla stwierdzenia istnienia	Umiarkowane	Uwagi
Procedury wiarygodności	✓	Te procedury byłyby przeprowadzane, aby ogólnie odnieść się do ryzyka istnienia (np. w przypadku niskiego ryzyka powyżej), a także w celu: <ul style="list-style-type: none">zajęcia się szczególnym zidentyfikowanym ryzykiem dotyczącym istnienia należności (takim jak ryzyko oszustwa), orazwykonania wystarczających testów szczegółowych w celu zminimalizowania ryzyka do możliwego do zaakceptowania, niskiego poziomu.

Jeżeli jednostka miała kontrole wewnętrzne (np. kontrole sprzedaży), które uwzględniały istnienie należności, alternatywą dla wykonania tylko procedur wiarygodności byłyby testy skuteczności działania tych kontroli.

Należności – ryzyko oszacowane na poziomie wysokim

Istotność wykonawcza = 10 000€

Planowana reakcja w badaniu

Oszacowane ryzyko dla stwierdzenia istnienia	Wysokie	Uwagi
Procedury wiarygodności	✓	Te procedury byłyby przeprowadzane, aby ogólnie odnieść się do ryzyka istnienia (np. w przypadku niskiego ryzyka powyżej), a także w celu: <ul style="list-style-type: none">zajęcia się szczególnym zidentyfikowanym ryzykiem dotyczącym istnienia należności (takim jak ryzyko oszustwa), orazwykonania wystarczających testów szczegółowych w celu zminimalizowania ryzyka do możliwego do zaakceptowania, niskiego poziomu.
Testy kontroli (skuteczność działania)	✓	Aby ograniczyć wymaganą wielkość próby w testach szczegółowych, które obniżyłyby ryzyko do niskiego poziomu, kontrole wewnętrzne odnoszące się do istnienia byłyby poddane testowaniu w celu uzyskania umiarkowanego poziomu redukcji ryzyka. To w połączeniu z testami szczegółowymi przedstawionymi powyżej zminimalizuje ryzyko do możliwego do zaakceptowania, niskiego poziomu.

W przykładzie powyżej możliwe jest także uzyskanie większości wymaganych dowodów z przeprowadzonych testów kontroli, minimalizujących ryzyko do możliwego do zaakceptowania, niskiego poziomu. Może to wyeliminować konieczność wykonania wielu procedur wiarygodności.

Opracowując strategię badania dotyczącą konkretnych sald kont lub transakcji, biegły rewident uwzględniłby zawsze prace przeprowadzone w odniesieniu do innych części strumienia transakcji.

Kolejnym przykładem jest kompletność sprzedaży dla jednostki, która jest właścicielem bloku mieszkalnego i wynajmuje mieszkania.

Należności – ryzyko oszacowane na poziomie umiarkowanym

Istotność wykonawcza = 6 000€

Planowana reakcja w badaniu

Oszacowane ryzyko dla stwierdzenia istnienia	Umiarkowane	Uwagi
Procedury wiarygodności	—	W świetle analitycznych procedur wiarygodności przedstawionych w zarysie poniżej, procedury te mogą nie być w ogóle konieczne lub ograniczać się do uzyskania dowodów potwierdzających przyjęte założenia.

Oszacowane ryzyko dla stwierdzenia istnienia	Umiarkowane	Uwagi
Analityczne procedury wiarygodności	✓	<p>Określona liczba mieszkań na wynajem wynosi 64, czynsz wynosi 1 000€ miesięcznie za 46 mieszkań trzypokojowych i 800€ za 18 mieszkań dwupokojowych.</p> <ul style="list-style-type: none"> Przewidywany łączny przychód z wynajmu można wyliczyć w kwocie 724 800 €. Faktyczny przychód zarejestrowany w dokumentacji księgowej wynosił 718 800€, co oznacza różnicę w wysokości 6000€. <p>Różnica została zweryfikowana i wynika z faktu, że sześć z mieszkań trzypokojowych pozostawało niewynajętych przez jeden miesiąc w ciągu roku.</p>

UWAGA

Unikaj, jeśli to możliwe, stosowania typowych lub standardowych procedur badania

Najbardziej efektywne procedury badania to te, które konkretnie odnoszą się do przyczyn oszacowanego ryzyka.

Wiele stwierdzeń

Tam, gdzie to możliwe, wybierz procedury badania dotyczące wielu stwierdzeń. Ogranicz to potrzebę przeprowadzania innych badań szczegółowych.

Obszary niskiego ryzyka

Wykorzystaj informacje uzyskane podczas oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, aby ograniczyć potrzebę przeprowadzania procedur wiarygodności w obszarach, gdzie oszacowane ryzyko jest niskie.

Rozważ wykorzystanie testów kontroli

Wykorzystaj uzyskane informacje o kontroli wewnętrznej, aby zidentyfikować kluczowe kontrole, które można zbadać pod kątem skuteczności ich działania. Testy kontroli (niektóre z nich wymagają testowania jedynie raz na trzy lata) często mogą skutkować zmniejszoną ilością pracy niż coroczne przeprowadzanie rozległych testów szczegółowych. Patrz także tom 2, rozdział 17.

Nie ignoruj kontroli IT

Wielkość próby dla badania zautomatyzowanych kontroli może się ograniczać do jednej pozycji, ponieważ zautomatyzowana kontrola z dużym prawdopodobieństwem działa za każdym razem w ten sam sposób, reprezentatywny dla wszystkich innych pozycji w populacji. Jest to jednak oparte na założeniu, że w jednostce działają skutecznie ogólne kontrole IT.

Badania podwójnego przeznaczenia

Tam, gdzie planuje się testy kontroli tej samej grupy transakcji co w ramach badań wiarygodności, należy rozważyć możliwość zastosowania badań podwójnego znaczenia. Ma to miejsce wtedy, gdy testy kontroli przeprowadza się jednocześnie z badaniem szczegółowym tych samych transakcji. Chociaż cel testów kontroli jest inny od celu badania szczegółowego, obydwie można osiągnąć w tym samym czasie. Przykładowo można zbadać fakturę, aby ustalić, czy została ona zatwierdzona (test kontroli) oraz czy transakcja została właściwie zaksięgowana (badanie szczegółowe) w dokumentacji księgowej.

Rozważ pracę wykonaną na wszystkich częściach strumienia transakcji

Uwzględnij pracę wykonaną na innych częściach strumienia transakcji. Na przykład, testy kontroli dotyczące kompletności sprzedaży dostarczyłyby dowodów na kompletność należności.

Podejmij decyzję dotyczącą strategii i procedur badania na etapie planowania

Tam, gdzie to możliwe, podczas etapu planowania badania, kiedy to zespół może uzgodnić, jakie podejście należy zastosować, opracuj rodzaj i zakres procedur badania. Pozwala to uniknąć sytuacji, w której młodzi członkowie zespołu muszą opracowywać procedury badania samodzielnie lub po prostu przeprowadzają te same procedury, co w poprzednim roku.

UWAGA (ciąg dalszy)**Pamiętaj o korzystaniu z procedur analitycznych**

Procedury analityczne są stosowane na każdym etapie badania.

- Na początku badania procedury analityczne są używane jako procedury oszacowania ryzyka.
- Podczas badania procedury analityczne przeprowadza się w celu przeanalizowania odchyłek danych oraz uwiarygodnienia pewnych strumieni transakcji i sald kont.
- Procedury analityczne są przeprowadzane tuż przed zakończeniem badania w celu ustalenia, czy sprawozdanie finansowe jest spójne ze zrozumieniem biegłego rewidenta działalności gospodarczej jednostki lub wskazują na wcześniej nieuwzględnione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

16.8 Reakcja na ryzyko oszustwa

Ryzyko oszustwa (w tym obejście kontroli przez kierownictwo) może występować praktycznie w każdej jednostce i musi być uwzględnione przy opracowywaniu planu badania. Pierwszym krokiem jest oszacowanie ryzyka oszustwa, a następnie opracowanie właściwej reakcji ogólnej i szczegółowej.

Uwaga: Wymaga się, by biegły rewident traktował oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jako ryzyko znaczące. W przypadku takiego ryzyka wymaga się od biegłego rewidenta, aby:

- uzyskać zrozumienie istotnych odnośnych kontroli w jednostce dotyczących takiego ryzyka, w tym działań kontrolnych, oraz
- przeprowadził procedury wiarygodności będące reakcją na to konkretne ryzyko.

Jeżeli podejściem do znaczącego ryzyka są wyłącznie procedury wiarygodności, to powinny one polegać na testach szczegółowych.

Szacując potencjalne ryzyko i dobierając właściwe reakcje na oszustwo, biegły rewident rozważa następujące czynniki:

- opracowane już ogólne reakcje odnoszące się do ryzyka oszacowanego na poziomie sprawozdania finansowego,
- opracowane już konkretne reakcje odnoszące się do innego ryzyka oszacowanego na poziomie stwierdzeń,
- scenariusze oszustw (o ile są) opracowane podczas dyskusji nad planem,
- ryzyko oszustwa (możliwości, naciski i usprawiedliwienie) zidentyfikowane w wyniku przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka,
- podatność poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego i transakcji na oszustwo,
- wszelkie znane przypadki rzeczywistego oszustwa w przeszłości i w bieżącym okresie sprawozdawczym, oraz
- ryzyko związane z nadużyciami kierownictwa.

Poniższa ilustracja przedstawia pewne możliwe reakcje na zidentyfikowane powyżej ryzyka.

Ilustracja 16.8-1

Ogólne reakcje na oszustwo	
Ryzyko rozległe na poziomie sprawozdania finansowego	<p>Należy zastanowić się nad potrzebą:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zwiększenia zawodowego sceptycyzmu podczas badania określonej dokumentacji lub potwierdzanie oświadczeń kierownika jednostki dotyczących znaczących spraw, • zaangażowania osób dysponujących specjalistycznymi umiejętnościami/wiedzą, na przykład z dziedziny technologii informacyjnej (IT), • opracowania konkretnych procedur badania w celu identyfikacji występowania oszustwa, oraz • elementu nieprzewidywalności przy wyborze procedur badania, które będą stosowane. Rozważ skorygowanie rozłożenia w czasie pewnych procedur badania, zastosowanie innych metod próbkowania lub przeprowadzenie niezapowiedzianych procedur.

Reakcje na potencjalne ryzyko oszustwa

Ryzyko na poziomie stwierdzenia	<p>Rozważ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zmianę rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania odnoszących się do ryzyka. Na przykład: <ul style="list-style-type: none"> – uzyskaj bardziej wiarygodne i odpowiednie dowody badania lub dodatkowe informacje potwierdzające stwierdzenia kierownictwa, – dokonaj fizycznej obserwacji lub sprawdzenia niektórych aktywów, – bez zapowiedzi poobserwuj spis z natury zapasów, oraz – przeprowadź dalszy przegląd zapisów dotyczących zapasów tak, aby zidentyfikować nietypowe pozycje, nieoczekiwane kwoty i inne pozycje, w odniesieniu do których przeprowadzane będą dalsze procedury, • przeprowadź dalsze prace w celu oceny zasadności szacunków kierownictwa oraz osądów i założeń, na których są one oparte, • zwiększ wielkość próby lub przeprowadź procedury analityczne na bardziej szczegółowym poziomie, • zastosuj wspomagane komputerowo techniki badania (WKTb). Na przykład: <ul style="list-style-type: none"> – zbierz więcej dowodów dotyczących danych ujętych na znaczących kontach lub w plikach transakcji elektronicznych, – w szerszym zakresie przeprowadź testowanie transakcji elektronicznych i plików kont, – wybierz próbę transakcji z kluczowych plików elektronicznych, – pogrupuj transakcje o określonych cechach, oraz – przeprowadź test całej populacji zamiast próby, • poproś o dodatkowe informacje zawarte w potwierdzeniach zewnętrznych. Na przykład w celu potwierdzenia należności biegły rewident mógłby poprosić o potwierdzenie szczegółów umowy sprzedaży, w tym jej daty, ewentualnego prawa do zwrotu i warunków dostawy. Należy jednak rozważyć, czy prośba o dodatkowe informacje nie wydłuży znacznie czasu reakcji, • zmień rozłożenie w czasie procedur wiarygodności z okresu śródrocznego na koniec okresu. Jeżeli jednak występuje ryzyko celowego zniekształcenia lub manipulacji, procedury badania mające na celu wykorzystanie wniosków z badania śródrocznego na koniec okresu sprawozdawczego nie byłyby skuteczne.
--	--

Ryzyka związane z nadużyciami kierownictwa

Źródło ryzyka	Rozważania
Zapisy dziennika	<p>Rozpoznaj, wybierz i przetestuj zapisy dziennika i inne korekty, opierając się na:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zrozumieniu procesu sprawozdawczości finansowej jednostki i modelu/wdrożeniu kontroli wewnętrznej, • rozważeniu: <ul style="list-style-type: none"> – charakterystyki oszukańczych zapisów dziennika lub innych korekt, – obecności czynników ryzyka oszustwa związanego z poszczególnymi grupami zapisów dziennika i innych korekt, oraz – zapytań kierowanych do osób zaangażowanych w proces sprawozdawczości finansowej dotyczących niewłaściwych lub nietypowych działań.
Szacunki kierownika jednostki	<p>Przejrzyj oszacowania związane z konkretnymi transakcjami i saldami w celu identyfikacji ich możliwej stronniczości ze strony kierownika jednostki. Dalsze procedury mogą obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ponowne przeanalizowanie szacunków branych pod uwagę jako całość, • przeprowadzenie retrospektywnego przeglądu osądów kierownika jednostki i założeń związanych ze znaczącymi szacunkami księgowymi przeprowadzonymi w poprzednim okresie sprawozdawczym, oraz • określenie, czy łączny efekt stronniczości dokonanych przez kierownika jednostki szacunków prowadzi do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego.

Ryzyka związane z nadużyciami kierownictwa	
Znaczące transakcje	<p>Poznaj i zrozum uzasadnienie gospodarcze znaczących transakcji, które są nietypowe lub wykraczają poza normalną działalność gospodarczą. Obejmuje to ocenę, czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kierownik jednostki kładzie większy nacisk na potrzebę zastosowania określonego podejścia księgowego, niż na istotę ekonomiczną transakcji, • warunki takich transakcji nie wydają się być nadmiernie złożone, • Kierownik jednostki omówił z osobami sprawującymi nadzór charakter i księgowy sposób ujęcia takich transakcji, • w transakcjach uczestniczą niezidentyfikowane wcześniej strony powiązane lub strony nieposiadające majątku lub możliwości finansowych na to, by bez pomocy badanej jednostki zrealizować transakcję, • transakcje, w których uczestniczą nieobjęte konsolidacją strony powiązane, w tym jednostki specjalnego przeznaczenia, zostały odpowiednio przejrzane i zatwierdzone przez osoby sprawujące nadzór, oraz • istnieje odpowiednia dokumentacja.
Transakcje ze stronami powiązanymi	<p>Poznaj i zrozum powiązania gospodarcze, jakie mogły zostać nawiązane pośrednio lub bezpośrednio pomiędzy jednostką a stronami powiązanymi poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zapytania i rozmowy z kierownikiem jednostki oraz osobami sprawującymi nadzór, • zapytania skierowane do strony powiązanej, • inspekcji znaczących umów ze stroną powiązaną, oraz • stosownego poszukiwania informacji, na przykład poprzez Internet lub inne określone zewnętrzne bazy danych gospodarczych. <p>Na podstawie powyższych ustaleń:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zidentyfikuj i oszacuj ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszące powiązaniom ze stronami powiązanymi, • potraktuj zidentyfikowane znaczące transakcje ze stronami powiązanymi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki, jako prowadzące do wzrostu znaczącego ryzyka, oraz • określ potrzebę procedur wiarygodności, które są reakcją na zidentyfikowane ryzyko.
Ujmowanie przychodów	<p>Przeprowadź analityczne procedury wiarygodności. Rozważ użycie wspomaganych komputerowo technik badania (WKTB) dla zidentyfikowania nietypowych lub nieoczekiwanych powiązań lub transakcji po stronie przychodów.</p> <p>Potwierdź u nabywców istotne warunki umów (kryteria przyjęcia, warunki dostawy i płatności) oraz brak dodatkowych porozumień (takich jak prawo do zwrotu produktów natychmiast po zakończeniu okresu sprawozdawczego).</p>

16.9 Ryzyko zniekształcenia w prezentacji i ujawnieniu

Część oszacowanych ryzyk może wynikać z prezentacji i ujawnień w sprawozdaniu finansowym zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W konsekwencji może istnieć potrzeba zaprojektowania określonych procedur jako odpowiedniej reakcji na takie ryzyko.

Procedury badania powinny pozwolić na ustalenie, czy:

- pojedyncze części sprawozdania finansowego zostały zaprezentowane w sposób odzwierciedlający właściwą klasyfikację i opis informacji finansowych,
- struktura prezentacji i treść sprawozdania finansowego zawiera odpowiednie ujawnienia istotnych kwestii i niepewności. Odnosi się to do formy, układu i treści sprawozdania finansowego oraz załączonych do niego not (w tym zastosowanej terminologii), stopnia szczegółowości danych, klasyfikacji pozycji w sprawozdaniu oraz sposobu ustalenia prezentowanych kwot,
- informacje w sprawozdaniu finansowym są potwierdzone lub uzgodnione ze stanowiącą ich podstawę ewidencją księgową, co obejmuje także potwierdzenie lub uzgodnienie ujawnień, niezależnie od tego, czy takie informacje zostały uzyskane z księgi głównej i ksiąg pomocniczych czy z innych źródeł,
- ujawnienia wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (lub konieczne do zapewnienia rzetelnej prezentacji) zostały pominięte, zniekształcone lub są niejasne, oraz
- kierownictwo ujawniło określone zagadnienie w świetle okoliczności i faktów znanych biegłemu rewidentowi w czasie podpisania sprawozdania biegłego rewidenta.

Przed uznaniem, że plan badania jest kompletny, biegły rewident rozważa, czy właściwie odniesiono się w nim do następujących czynników:

Ilustracja 16.10-1

Rodzaj procedury	Opis
Czy odniesiono się do wszystkich istotnych obszarów sprawozdania finansowego?	Procedury wiarygodności powinny być zaprojektowane i przeprowadzone dla wszystkich istotnych grup transakcji, sald kont i ujawnień. Jest to niezależne od oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia.
Czy są potrzebne potwierdzenia zewnętrzne?	Rozważ, czy procedury potwierdzeń zewnętrznych mają być przeprowadzone jako procedury badania wiarygodności. Może to przykładowo dotyczyć: <ul style="list-style-type: none"> • sald środków pieniężnych w banku, • należności, • zapasów i inwestycji będących w posiadaniu stron trzecich, • kwot należnych wierzycielom, • warunków umów, • kontraktów, oraz • transakcji pomiędzy jednostką a innymi stronami. Potwierdzenia zewnętrzne mogą być także zastosowane do odniesienia się do niewystępowania pewnych warunków. Na przykład, że nie ma „umów pobocznych dotyczących sprzedaży”, które mogłyby wpływać na przypisanie przychodów do odpowiednich okresów.
Czy mogą być wykorzystane dowody uzyskane w poprzednich okresach sprawozdawczych?	Przy założeniu, że dowody nie odnoszą się do znaczącego ryzyka i mają zastosowanie pewne inne kryteria (takie jak brak zmian w kontroli wewnętrznej i brak znaczących elementów ręcznych w jej działaniu), testowania skuteczności działania kontroli może być konieczne jedynie w co trzecim badaniu (więcej informacji można znaleźć w tomie 1, w rozdziale 10.5).
Czy potrzebny jest ekspert biegłego rewidenta?	Czy ekspertyza z dziedziny innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa jest wymagana do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania?
Czy zajęto się procesem sporządzania sprawozdania finansowego?	Wymagane są następujące procedury wiarygodności związane z procesem sporządzania sprawozdania finansowego: <ul style="list-style-type: none"> • potwierdzenie lub uzgodnienie sprawozdania finansowego ze stanowiącą jego podstawę dokumentacją księgową, oraz • sprawdzenie istotnych zapisów dziennika i innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego.
Czy odniesiono się do znaczącego ryzyka?	Dla każdego ryzyka oszacowanego jako znaczące wymaga się, by biegły rewident zaprojektował i przeprowadził procedury wiarygodności (możliwie uzupełnione testami kontroli). Analityczne procedury wiarygodności nie mogą być używane samodzielnie i powinny być uzupełnione testami szczegółowymi. <p>Jeżeli biegły rewident polega na kontrolach wewnętrznych, z którymi wiąże się znaczące ryzyko, to zgodnie z wymaganiami przeprowadza w bieżącym okresie sprawozdawczym testy tych kontroli.</p>
Czy dowody uzyskane z testów przeprowadzonych w okresie śródrocznym zostały zaktualizowane?	Zaktualizuj procedury wiarygodności przeprowadzone w okresie śródrocznym poprzez wykonanie ich za pozostały okres sprawozdawczy. Obejmuje to: <ul style="list-style-type: none"> • procedury wiarygodności wraz z testami kontroli za okres pozostały od tego dnia, lub • dalsze procedury wiarygodności, które stanowią uzasadnioną podstawę do rozciągnięcia wniosków z badania sformułowanych na dzień śródroczny na czas do końca okresu sprawozdawczego.
Czy odniesiono się do potencjalnego ryzyka oszustwa?	Na przykład, podwyższony stopień zawodowego sceptycyzmu, wprowadzenie elementu nieprzewidywalności w projektowaniu procedur badania itd. (Patrz tom 2, rozdział 16.8).

16.11 Dokumentowanie ogólnej reakcji i szczegółowych planów badania

Ogólna reakcja może być udokumentowana jako samodzielny dokument lub też, co bardziej typowe, jako część ogólnej strategii badania.

Plan szczegółowy często jest dokumentowany w formie programu badania, który określa rodzaj i zakres procedur oraz stwierdzenia, do których się one odnoszą. Może on ponadto zawierać miejsce na odnotowanie szczegółów dotyczących tego, kto przeprowadził poszczególne etapy badania oraz jego wyników.

UWAGA

Rozłożenie w czasie

Rozważ, czy niektóre z dalszych planowanych procedur badania mogą być przeprowadzone w tym samym czasie co procedury oszacowania ryzyka.

Zmiany w planie

Jeżeli planowane procedury powinny zostać zmodyfikowane ze względu na dowody badania lub inne uzyskane informacje, należy zaktualizować ogólną strategię i plan badania oraz przedstawić przyczyny zmiany.

Przegląd

Należy upewnić się, że procedury badania i związane z nimi dokumenty robocze są podpisane i opatrzone datą przez osobę, która je przygotowała i osobę, która dokonywała przeglądu, przed zakończeniem badania.

16.12 Informowanie o planie badania

Biegły rewident jest w pełni odpowiedzialny za ogólną strategię, ogólną reakcję i plan badania. Często dobrze jest jednak omówić z kierownikiem jednostki niektóre elementy szczegółowego planu badania (takie jak rozłożenie w czasie). Dyskusje te często prowadzą do niewielkich zmian w planie, mających na celu skoordynowanie rozłożenia w czasie i ułatwienie przeprowadzenia niektórych procedur.

Dokładny rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres planowanych procedur nie powinien jednak być omawiany w szczegółach z kierownikiem jednostki, ani zmieniany, czy też ograniczany na skutek dostosowywania się do próśb kierownika jednostki. Prośby takie mogłyby zmniejszyć skuteczność badania, uczynić procedury badania zbyt przewidywalnymi lub stanowić ograniczenie zakresu badania.

MSB 260 (zmieniony) określa pewną liczbę zagadnień, które biegły rewident jest zobowiązany zakomunikować osobom sprawującym nadzór. (Listę takich zagadnień można znaleźć w tomie 2, w rozdziale 5.3). Wymagania te zostały zaprojektowane, by promować skuteczną, dwustronną komunikację pomiędzy biegłym rewidentem, kierownictwem, a osobami sprawującymi nadzór.

UWAGA

Biegli rewidenty powinni rozważyć odbywanie okresowych, regularnych spotkań z kierownictwem, podczas których mogliby aktualizować informacje takich osób na temat wstępnych ustaleń, prosić o dodatkową dokumentację lub potrzebną pomoc i/lub omówić inne kwestie.

O znaczących zmianach w planie badania należy także poinformować kierownika jednostki i osoby sprawujące nadzór.

16.13 Studia przypadków – elastyczny plan badania

Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Poniższe przykłady studiów przypadku ilustrujące rozważania i możliwe procedury badania, które mogłyby zostać wykorzystane przy opracowywaniu szczegółowego planu badania dla należności. Ponieważ celem planu badania jest obniżenie ryzyka istotnego zniekształcenia do akceptowalnego niskiego poziomu, ważne jest, by dokonywać przeglądu zidentyfikowanego ryzyka na etapie oszacowania w odniesieniu do cyklu przychodów/należności/wpływów.

Zgodnie z oszacowaniem ryzyka opisaną w tomie 2, w rozdziale 14.6 – Zakończenie etapu oszacowania ryzyka, oszacowane ryzyko było następujące:

Ogólne oszacowanie ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego (wysokie, umiarkowane lub niskie)	Niskie			
Stwierdzenia (Kompletność, Dokładność/Wycena Istnienie i Prezentacja)	K	DW	I	P
Oszacowane ryzyko na poziomie stwierdzenia (wysokie, umiarkowane lub niskie)	N	N	U	N
Zmiany oszacowanego ryzyka z poprzedniego okresu sprawozdawczego. <i>Brak</i>				

Kwestie, które należy rozważyć, opracowując plan badania dla należności, są następujące:

Rozważania dotyczące planowania	Reakcja
1. Czy występują stwierdzenia, do których nie można odnieść się wyłącznie przy pomocy testów wiarygodności?	<i>Kompletność sprzedaży będzie zbadana poprzez połączenie testów kontroli i procedur analitycznych. Uwaga na przyszły rok – jeżeli sprzedaż internetowa będzie rosła, wymagane mogą być dodatkowe testy kontroli z powodu utraty papierowych dokumentów.</i>
2. Czy można się spodziewać, że kontrola wewnętrzna powiązanych strumieni transakcji/procesów będzie wiarygodna? Jeżeli tak, to czy możliwe jest przeprowadzenie testów kontroli, aby ograniczyć potrzebę/zakres innych procedur wiarygodności?	<i>Testy kontroli mogą być stosowane do ograniczenia poziomu ryzyka wymaganego w innych procedurach wiarygodności (potwierzeniach) w saldach należności. Nie jesteśmy jednak całkiem pewni niezawodności działania kontroli, więc zastosujemy jedynie badania wiarygodności.</i>
3. Czy dostępne są analityczne procedury wiarygodności, które mogłyby ograniczyć potrzebę/zakres innych procedur badania?	<i>Nie.</i>
4. Czy występuje potrzeba wprowadzenia elementu nieprzewidywalności lub dalszych procedur badania (na przykład w odniesieniu do oszustw, ryzyka itd.)?	<i>Niektóre rozszerzone procedury badania będą przeprowadzone, aby odnieść się do zidentyfikowanego ryzyka oszustwa wynikłego z nadużyć kierownictwa.</i>
5. Czy występuje znaczące ryzyko wymagające szczególnej uwagi?	<i>Istnieje pewne ryzyko ewentualnego oszustwa (tom 2, rozdział 9) w odniesieniu do ujmowania przychodów. Zostanie ono uwzględnione w odpowiednio dostosowanych szczegółowych badaniach wiarygodności. Wycena należności stanowi konkretne ryzyko wymagające szczególnej uwagi. Zostanie przeprowadzona dodatkowa analiza i przegląd późniejszych wpłat. Należy mieć na uwadze nieujawnione transakcje ze stronami powiązanymi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki przez cały czas trwania badania.</i>

Na podstawie zawodowego osądu biegłego rewidenta wymagane jest odpowiednie połączenie procedur w celu ograniczenia ryzyka istotnego zniekształcenia (RIZ) w odpowiednich stwierdzeniach (odnoszących się do salda należności) do poziomu możliwego do zaakceptowania. Poniżej przedstawiono przykład reakcji w badaniu na ryzyko oszacowane dla należności.

Podsumowanie proponowanej reakcji w badaniu (zaznaczyć odpowiednie pola K DW I P)	K	DW	I	P
A. Szczegółowe badania wiarygodności – wszystkie istotne grupy transakcji, salda i ujawnienia	X	X	X	X
B. Szczegółowe badania wiarygodności – dostosowane do ryzyka szczególnego i ujawnień (próbkowanie, oszustwo, znaczące ryzyko itd.)				X
C. Analityczne procedury wiarygodności (badanie pełne itd.)			X	
D. Testy kontroli (skuteczność działania)	X			
Czy zgodnie z zawodowym osądem przedstawione powyżej procedury są wystarczające, aby odnieść się do oszacowanego ryzyka? (Tak/Nie). Jeżeli nie, wyjaśnij poniżej.	Tak	Tak	Tak	Tak
Uwagi:				

Przykładowy program badania, który stanowi reakcję na zidentyfikowane ryzyko, przedstawione w materiałach studia przypadków w tomie 2, w rozdziale 17.7.

Studium przypadku B – Kumar i Spółka

Zgodnie z oszacowaniem ryzyka opisanym w tomie 2, w rozdziale 14.6 – Zakończenie etapu oszacowania ryzyka, oszacowane ryzyko były następujące:

Ogólne oszacowanie ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego (wysokie, umiarkowane lub niskie)	Umiarkowane			
Stwierdzenia (Kompletność, Dokładność/Wycena, Istnienie i Prezentacja)	K	DW	I	P
Oszacowane ryzyko na poziomie stwierdzenia (wysokie, umiarkowane lub niskie)	N	U	U	N
Zmiany oszacowanego ryzyka z poprzedniego okresu sprawozdawczego. <i>Brak</i> <i>Zwiększone ryzyko związane z transakcjami ze stronami powiązаныmi i możliwe oszustwo wynikające z nieobecności Rajmunda.</i>				

Kwestie, które należy rozważyć, opracowując plan badania dla należności, są następujące:

Rozważania dotyczące planowania	Reakcja
1. Czy występują stwierdzenia, do których nie można odnieść się wyłącznie przy pomocy testów wiarygodności?	<i>Nie</i>
2. Czy można się spodziewać, że kontrola wewnętrzna powiązanych strumieni transakcji/procesów jest wiarygodna? Jeżeli tak, to czy możliwe jest przeprowadzenie testów kontroli, aby ograniczyć potrzebę/zakres innych badań wiarygodności?	<i>Ze względu na mały rozmiar spółki kontrole są ograniczone. Uzyskaliśmy zrozumienie kontroli wewnętrznej, ale nie będziemy przeprowadzać testów kontroli ani na nich polegać.</i>
3. Czy są dostępne analityczne procedury wiarygodności, które mogłyby ograniczyć potrzebę/zakres innych procedur badania?	<i>Odniesiemy się do kompletności sprzedaży poprzez połączenie merytorycznego przeglądu analitycznego i testów szczegółowych.</i>
4. Czy występuje potrzeba wprowadzenia elementu nieprzewidywalności lub dalszych procedur badania (na przykład w odniesieniu do oszustw, ryzyka itd.)?	<i>Nie ma konieczności, ponieważ saldo należności na koniec roku odnosi się przede wszystkim do Delt.</i>
5. Czy występuje znaczące ryzyko wymagające szczególnej uwagi?	<i>Do możliwości niespójnego ujmowania przychodów lub oszustwa odniesiemy się w odpowiednio dostosowanych szczegółowych badaniach wiarygodności. Należy mieć na uwadze nieujawnione transakcje ze stronami powiązаныmi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki przez cały czas trwania badania.</i>

Poniżej przedstawiono przykład reakcji w badaniu na ryzyko oszacowane dla należności.

Podsumowanie proponowanej reakcji w badaniu (zaznaczyć odpowiednie pola K DW I P)	K	DW	I	P
A. Szczegółowe badania wiarygodności – wszystkie istotne grupy transakcji, salda i ujawnienia	X	X	X	
B. Szczegółowe badania wiarygodności – dostosowane do ryzyka szczególnego (<i>próbkiwanie, oszustwo, znaczące ryzyko itd.</i>)	X	X	X	X
C. Analityczne procedury wiarygodności (<i>badanie pełne itd.</i>)			X	
D. Testy kontroli (<i>skuteczność działania</i>)				
Czy zgodnie z zawodowym osądem przedstawione powyżej procedury są wystarczające, aby odnieść się do oszacowanego ryzyka? (Tak/Nie). Jeżeli nie, wyjaśnij poniżej.	Tak	Tak	Tak	Tak
Uwagi: <i>Brak</i>				

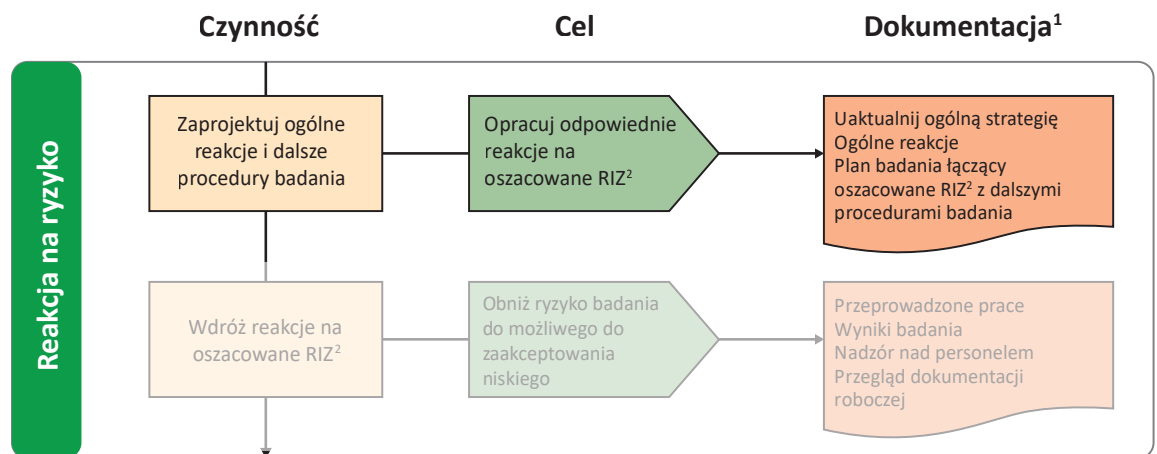
Przykładowy program badania, który stanowi reakcję na zidentyfikowane ryzyko, przedstawiono w materiałach studia przypadków w tomie 2, w rozdziale 17.7.

17

USTALENIE ZAKRESU TESTOWANIA

Zawartość rozdziału	Odpowiednie MSB
Wskazówki dotyczące ustalenia zakresu testowania wymaganego do tego, aby testy stanowiły reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.	330, 500, 530

Ilustracja 17.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.12	<p>Jeżeli biegły rewident uzyskuje dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli w okresie śródrocznym, to:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) uzyskuje dowody badania dotyczące znaczących zmian tych kontroli następujących po okresie śródrocznym, oraz (b) ustala, jakie dodatkowe dowody badania należy uzyskać za pozostały okres sprawozdawczy. (Zob. par. A33–A34)
330.13	<p>Rozważając, czy właściwe jest wykorzystanie dowodów badania skuteczności działania kontroli uzyskanych podczas poprzednich badań, a jeśli tak, to jaki okres może upłynąć do ponownego przeprowadzenia testów kontroli, biegły rewident uwzględnia:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) skuteczność innych elementów kontroli wewnętrznej, w tym środowiska kontroli, stosowanego przez jednostkę systemu monitorowania kontroli oraz procesów oszacowania ryzyka przez jednostkę, (b) ryzyka wynikające z charakteru kontroli, w tym, czy następuje automatycznie czy ręcznie, (c) skuteczność ogólnych kontroli IT, (d) skuteczność danej kontroli i jej stosowanie przez jednostkę, w tym rodzaj i zakres odchyień od stosowania kontroli odnotowanych podczas poprzednich badań oraz czy nastąpiły zmiany personelu, które znacząco wpłynęły na stosowanie kontroli, (e) czy brak zmian danej kontroli stanowi ryzyko ze względu na zmiany okoliczności, oraz (f) ryzyka istotnego zniekształcenia i zakres, w jakim można zaufać danej kontroli. (Zob. par. A35)
330.14	<p>Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystanie z poprzedniego badania dowodów badania skuteczności działania określonych kontroli, to ustala dalszą ich przydatność drogą uzyskania dowodów badania na temat tego, czy po uprzednim badaniu nastąpiły znaczące zmiany tych kontroli. Biegły rewident uzyskuje te dowody badania w drodze kierowania zapytań w połączeniu z obserwacją lub inspekcją, aby potwierdzić swoje zrozumienie tych określonych kontroli, oraz:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) jeżeli nastąpiły zmiany wpływające na dalszą przydatność dowodów badania z poprzedniego badania, przeprowadza testy tych kontroli w czasie bieżącego badania, (zob. par. A36) (b) jeżeli takie zmiany nie nastąpiły, biegły rewident przeprowadza testy kontroli przynajmniej raz na każde trzy badania oraz przeprowadza testy niektórych kontroli podczas każdego badania, co da możliwość uniknięcia przeprowadzania testów tych wszystkich kontroli, którym biegły rewident zamierza zaufać w ramach jednego okresu sprawozdawczego objętego badaniem i nie przeprowadzać testów kontroli w późniejszych dwóch okresach sprawozdawczych objętych badaniem. (Zob. par. A37–A39)
530.5	<p>Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Badanie wyrwykowe (próbkiwanie) – zastosowanie procedur badania do mniej niż 100% pozycji składających się na populację mającą znaczenie dla badania, przy czym wszystkie jednostki populacji mają szansę wyboru w celu dostarczenia biegłemu rewidentowi racjonalnej podstawy dla sformułowania wniosków na temat całej populacji. (b) Populacja – pełny zestaw danych, spośród których wybierana jest próbka i o której biegły rewident chce sformułować wniosek. (c) Ryzyko próbkowania – ryzyko, że wniosek biegłego rewidenta sformułowany w oparciu o próbkę może różnić się od wniosku, jaki sformułowałby, gdyby tej samej procedurze badania została poddana cała populacja. Ryzyko próbkowania może prowadzić do dwóch rodzajów błędnych wniosków: <ul style="list-style-type: none"> (i) w przypadku testów kontroli, że kontrole są bardziej skuteczne niż w rzeczywistości, lub jak w przypadku testów szczegółowych opisanych w paragrafie # „Odpowiednich fragmentów MSB”, że istotne zniekształcenie nie istnieje, podczas gdy w rzeczywistości istnieje. Biegły rewident jest przede wszystkim wyczulony na tego rodzaju błędny wniosek, ponieważ wpływa on na efektywność badania i z większym prawdopodobieństwem prowadzi do wyrażenia niewłaściwej opinii z badania, (ii) w przypadku testów kontroli, że kontrole są mniej skuteczne niż w rzeczywistości, lub w przypadku testów szczegółowych, że istotne zniekształcenie istnieje, podczas gdy w rzeczywistości nie istnieje. Tego rodzaju błędny wniosek wpływa na efektywność badania, gdyż prowadzi zazwyczaj do wykonania dodatkowej pracy w celu ustalenia, czy pierwotne wnioski były nieprawidłowe. (d) Ryzyko niezwiązane z próbkowaniem – ryzyko, że biegły rewident sformułuje błędny wniosek z jakiegokolwiek powodu niezwiązanego z ryzykiem próbkowania. (Zob. par. A1) (e) Anomalia – zniekształcenie lub odchylenie, które w oczywisty sposób nie jest reprezentatywne dla zniekształceń lub odchyień w populacji. (f) Jednostka populacji – pojedyncze pozycje tworzące populację. (Zob. Par. A2)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
530.5 (ciąg dalszy)	<p>(g) Próbkowanie statystyczne – podejście do próbkowania, które wykazuje następujące cechy:</p> <p>(i) losowy wybór pozycji próbki, oraz</p> <p>(ii) wykorzystanie rachunku prawdopodobieństwa do oceny wyników próbki, w tym pomiaru ryzyka próbkowania.</p> <p>Podejście do próbkowania, które nie posiada cech (i) oraz (ii) jest uznawane za próbkowanie niestatystyczne.</p> <p>(h) Warstwowanie – proces dzielenia populacji na podzbiory, z których każdy stanowi zespół jednostek populacji o podobnych cechach (często wartości pieniężne).</p> <p>(i) Dopuszczalne zniekształcenie – kwota pieniężna określona przez biegłego rewidenta, w odniesieniu do której biegły rewident dąży do uzyskania odpowiedniego poziomu pewności, że rzeczywiste zniekształcenie w populacji nie przekracza kwoty określonej przez biegłego rewidenta. (Zob. Par. A3)</p> <p>(j) Dopuszczalny wskaźnik odchylenia – wskaźnik odchylenia od ustalonych procedur kontroli wewnętrznej określony przez biegłego rewidenta, w odniesieniu do którego biegły rewident dąży do uzyskania odpowiedniego poziomu zapewnienia, że rzeczywisty wskaźnik odchylenia w populacji nie przekracza wskaźnika określonego przez biegłego rewidenta.</p>

17.1 Przegląd

Wystarczające i odpowiednie dowody badania można uzyskać poprzez wybór i sprawdzenie następujących elementów:

Ilustracja 17.1-1

Wybór i sprawdzenie	
Wszystkie pozycje (100% sprawdzenie)	<p>Jest to odpowiednie, gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> populacja zawiera niewielką liczbę pozycji o wysokiej wartości, występuje znaczące ryzyko, a inne metody nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania, oraz możliwe jest zastosowanie WKTB w większych populacjach w celu elektronicznego badania powtarzających się wyliczeń lub innego procesu.
Szczególne pozycje	<p>Jest to właściwe dla:</p> <ul style="list-style-type: none"> pozycji o wysokiej wartości lub o kluczowym znaczeniu, które pojedynczo mogą spowodować istotne zniekształcenie, wszystkich pozycji przekraczających określoną kwotę, wszelkich nietypowych lub wrażliwych pozycji lub ujawnień w sprawozdaniu finansowym, wszelkich pozycji, które są w wysokim stopniu podatne na zniekształcenia, pozycji pozwalających na uzyskanie informacji dotyczących na przykład charakteru jednostki, rodzaju transakcji i kontroli wewnętrznej, oraz pozycji do testowania działania niektórych czynności kontrolnych.
Reprezentatywna próba pozycji z populacji	<p>Jest to właściwe dla opracowania wniosku dotyczącego całego zbioru danych (populacji) poprzez wybór i sprawdzenie reprezentatywnej próby z pozycji w obrębie populacji.</p> <p>Próbkowanie umożliwia biegłemu rewidentowi uzyskanie i ocenę dowodów badania dotyczących specyficznych cech. Rozmiar próby można określić przy użyciu metod statystycznych i niestatystycznych.</p>

Decyzja dotycząca wyboru podejścia zależy od okoliczności. Zastosowanie jednej z metod opisanych powyżej lub ich połączenia może być odpowiednie w konkretnych okolicznościach.

Wybór próbkowania jako najbardziej efektywnej metody uzyskania koniecznego obniżenia ryzyka dla stwierdzenia ma wiele zalet przedstawionych poniżej.

Korzyści	
Zastosowanie reprezentatywnych prób	Można wyciągnąć właściwe wnioski. Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczającego obniżenia ryzyka, a nie uzyskanie absolutnej pewności.
	Wyniki można połączyć z wynikami z innych testów. Dowody uzyskane z jednego źródła mogą być potwierdzone przez dowody uzyskane z innego źródła, aby zapewnić zwiększone obniżenie ryzyka.
	Sprawdzenie wszystkich danych nie zapewniłoby absolutnej pewności. Na przykład, niezarejestrowane transakcje nigdy nie zostałyby odkryte.
	Ograniczenie kosztów. Koszt badania każdego wpisu w ewidencji księgowej i wszystkich dowodów potwierdzających byłby nieopłacalny.

Tom 1, rozdział 10 przedstawia rodzaj i zakres dalszych procedur badania. Niniejszy rozdział koncentruje się na zakresie testowania i zastosowaniu technik próbkowania.

Techniki próbkowania

Próbkowanie nie musi zostać wybrane jako procedura badania, ale tam, gdzie takiego wyboru dokonano, wszystkie pozycje próby w populacji (takie jak transakcje sprzedaży czy salda należności) muszą mieć szansę na wybór. Jest to konieczne, aby umożliwić biegłemu rewidentowi wyciągnięcie uzasadnionych wniosków na temat całej populacji.

Dla każdej próby obejmującej mniej niż 100% populacji zawsze występuje ryzyko, że zniekształcenie może nie zostać zidentyfikowane oraz, że może przekroczyć dopuszczalny poziom zniekształceń lub odchyień. Nazywamy je ryzykiem próbkowania. Można je ograniczyć poprzez zwiększenie wielkości próby, podczas gdy ryzyko niezwiązane z próbkowaniem może być ograniczone przez właściwe planowanie zlecenia, nadzór i przegląd.

W badaniach powszechnie stosuje się dwa rodzaje próbkowania przedstawione poniżej.

Ilustracja 17.1-3

Cechy próby	
Próbkowanie statystyczne	Próba jest wybierana w sposób losowy. Oznacza to, że każdy element w populacji ma pewną znaną (właściwą statystycznie) szansę wylosowania.
	Możliwa jest matematyczna ekstrapolacja wyników. Do oceny wyników badania próby, w tym do pomiaru ryzyka próbkowania, można zastosować rachunek prawdopodobieństwa.
Próbkowanie niestatystyczne lub w oparciu o osąd	Metoda próbkowania, która nie ma cech próbkowania statystycznego przedstawionych powyżej.

Określając wielkość próby, biegły rewident ustala wskaźnik dopuszczalnego odchylenia (wyjątków), który można byłoby zaakceptować.

- **Procedury wiarygodności**

Istotność wykonawcza (ogólna, czy też dla konkretnej pozycji) jest ustalana w odniesieniu do istotności ogólnej (ogólnej lub, odpowiednio, szczegółowej). Dopuszczalny poziom zniekształcenia jest określany w odniesieniu do istotności wykonawczej (w zależności od przypadku, ogólnej lub szczegółowej). Im większy dopuszczalny poziom zniekształceń zostanie ustalony, tym mniejsza jest wielkość próby. Im niższe jest dopuszczalne zniekształcenie, tym próba musi być większa. Należy zauważyć, że dopuszczalny poziom zniekształcenia jest często równy istotności wykonawczej.

- **Testy kontroli**

Dla testów kontroli poziom dopuszczalnych odchyień jest, co do zasady, bardzo niski, często nie dopuszcza się żadnych odchyień lub tylko jedno. Testy kontroli dostarczają dowodów na to, czy kontrole działają, czy nie. Wobec tego używa się ich tylko tam, gdzie oczekuje się, że działanie kontroli jest niezawodne.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
530.6	Podczas projektowania próbki do badania biegły rewident rozważa cel procedury badania oraz cechy populacji, z której dana próba zostanie wylosowana. (Zob. par. A4-A9)
530.7	Biegły rewident określa wielkość próbki wystarczającą do obniżenia ryzyka próbkowania do akceptowalnie niskiego poziomu. (Zob. par. A10-A11)
530.8	Biegły rewident wybiera pozycje do próbki w taki sposób, że każda jednostka w populacji ma szansę wyboru. (Zob. par. A12-A13)
530.9	Biegły rewident przeprowadza procedury badania, odpowiednie dla danego celu, na każdej wybranej pozycji.
530.10	Jeżeli procedura badania nie ma zastosowania do wybranej pozycji, biegły rewident przeprowadza tę procedurę na pozycji zastępczej. (Zob. par. par. A14)
530.11	Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie zastosować zaprojektowanych procedur badania lub odpowiednich procedur alternatywnych do wybranej pozycji, biegły rewident traktuje tę pozycję jako odchylenie od ustalonej kontroli w przypadku testów kontroli lub jako zniekształcenie, w przypadku testów szczegółowych. (Zob. par. A15-A16)
530.12	Biegły rewident analizuje rodzaj i przyczynę wszelkich zidentyfikowanych odchyleń lub zniekształceń oraz ocenia ich ewentualny wpływ na cel procedury badania i na inne obszary badania. (Zob. par. A17)
530.13	W niezwykle rzadkich okolicznościach, gdy biegły rewident uznaje wykryte w próbce zniekształcenie lub odchylenie za anomalie, biegły rewident uzyskuje wysoki poziom pewności, że takie zniekształcenie lub odchylenie nie jest reprezentatywne dla populacji. Biegły rewident uzyskuje ten poziom pewności, poprzez przeprowadzenie dodatkowych procedur w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, że dane zniekształcenie lub odchylenie nie wpływa na pozostałą część populacji.
530.14	Dla testów szczegółowych, biegły rewident ekstrapoluje zniekształcenia wykryte w próbce na całą populację. (Zob. par. A18-A20)
530.15	Biegły rewident ocenia: (a) wyniki próbki, oraz (zob. par. par. A21-A22) (b) czy wykorzystanie próbkowania dostarczyło racjonalnej podstawy dla sformułowania wniosków na temat populacji objętej testowaniem. (Zob. par. A23)

Budowanie podstawy

Zawsze kiedy rozważane są statystyczne i niestatystyczne techniki próbkowania, biegły rewident uwzględni i dokumentuje kwestie omówione poniżej.

Ilustracja 17.2-1

Czynniki do rozważenia	Uwagi
Cel testu?	Punktem wyjścia zaprojektowania testu jest ustalenie, jaki jest cel testu i do jakich stwierdzeń się odnosi.
Podstawowe źródło dowodów?	Jakie jest podstawowe i drugorzędne źródło dowodów badania dla każdego rozpatrywanego stwierdzenia? Rozróżnienie pomoże zapewnić skierowanie badania we właściwym kierunku.
Wcześniejsze doświadczenia?	Jakie doświadczenia (o ile były) wyniesiono z przeprowadzenia podobnych testów w poprzednich okresach sprawozdawczych? Należy rozważyć skuteczność testu oraz istnienie i trendy odchyleń (błędów), o ile wystąpiły, odnalezionych w wybranych próbach.
Jaka populacja?	Należy uzyskać pewność, że populacja pozycji do testowania jest właściwa do osiągnięcia celów badania. Próbkowanie nie pozwoli zidentyfikować ani zbadać pozycji, które nie są już zawarte w populacji. Na przykład, próbę sald należności można wykorzystać do testowania istnienia należności, ale taka populacja nie byłaby odpowiednia do testowania kompletności należności. Należy także rozważyć wielkość populacji. W niektórych przypadkach zbyt mała próba nie pozwala na wyciągnięcie wniosków statystycznych.

Czynniki do rozważenia	Uwagi
Jaką jednostkę próby należy zastosować?	Rozważ cel testu i stwierdzenie, do którego się odnosi. Decyzja ta określi wybór pozycji do testowania. Do przykładów należą faktury sprzedaży, zamówienia sprzedaży oraz salda kont klientów.
Próbkowanie statystyczne czy niestatystyczne?	Statystyczne wnioski można wyciągnąć z prób statystycznych. Wnioski oparte na zawodowym osądzie można wyciągnąć z prób opartych na osądzie lub niestatystycznych. Próby niestatystyczne są często używane w połączeniu z innymi procedurami badania odnoszącymi się do tego samego stwierdzenia.
Definicja odchylenia	Brak odpowiedniego zdefiniowania odchylenia spowoduje stratę czasu, poświęconego przez personel na przegląd pomniejszych niezgodności, które mogą nie stanowić odchylenia. Należy także ustalić, jak przyczyny i skutki stwierdzonych odchyień będą dalej potraktowane przez zespół realizujący badanie.
Czy należy wyłączyć jakieś pozycje o wysokiej wartości?	Jeżeli w populacji występują większe transakcje lub salda, które mogą być ocenione osobno, może to pozwolić na zmniejszenie próby dla pozostałych elementów w populacji. W niektórych przypadkach, dowody uzyskane z testowania większych transakcji lub sald mogą być wystarczające do zupełnego wyeliminowania potrzeby próbkowania.
Zastosowanie WKTB	Czy zastosowanie wspomnianych komputerowo technik badania (WKTB) zapewniłoby lepsze lub bardziej efektywne wyniki? Dla wielu testów, przy zastosowaniu WKTB, możliwe jest przebadanie 100% populacji (w przeciwieństwie do próby) oraz sporządzenie standardowych raportów, w których zidentyfikowane są nietypowe pozycje do dalszego badania.
Czy jest możliwe warstwowanie?	<p>Należy rozważyć, czy można podzielić populację na warstwy poprzez rozdzielenie jej na autonomiczne podzbiory o określonych, definiujących cechach.</p> <p>Na przykład, jeżeli populacja zawiera pewną liczbę transakcji o wysokiej wartości, populacja (dla badań szczegółowych) może być podzielona według wartości pieniężnej. Dzięki temu większością prac rewizyjnych można objąć pozycje o wyższej wartości jako tych, których prawdopodobieństwo zniekształcenia w postaci zawyżenia wartości jest największe.</p> <p>Populacja może być także podzielona na warstwy w oparciu o określoną cechę zwiększającą ryzyko zniekształcenia. W przypadku badania odpisów na należności wątpliwe (wycena kont należności), salda należności mogą być podzielone na warstwy zróżnicowane pod względem terminów płatności.</p> <p>Tam gdzie podzbiory są testowane osobno, zniekształcenia ekstrapoluje się osobno na każdą warstwę. Aby rozważyć możliwy wpływ zniekształceń na łączne saldo konta lub całą grupę transakcji, należy dodać do siebie ekstrapolowane zniekształcenia stwierdzone w każdej z warstw.</p>
Jaka precyzja jest wymagana?	<p>Często podstawą dla dopuszczalnego zniekształcenia jest istotność wykonawcza. Oznacza ona także precyzję testu statystycznego.</p> <p>Istotność wykonawczą zostałaby ustalona się na poziomie, która pozwala na ewentualne występowanie niewykrytych oraz nieistotnych zniekształceń, które w połączeniu mogą dać istotną kwotę.</p>
Jaki jest wymagany poziom ufności?	<p>Ufność to poziom dopuszczalnego ryzyka (ryzyko przeoczenia), że test nie dostarczy dokładnych wyników. Czy wymagany jest wyższy poziom ufności (co skutkuje koniecznością wybrania większej próby), czy niższy (gdy próba może być mniejsza)?</p> <p>Poziom ufności wymagany dla konkretnego testu opiera się na takich czynnikach jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dowody badania uzyskane z innych źródeł takich jak przegląd analityczny, inne badania wiarygodności i z badania skuteczności działania powiązanych kontroli, • Znaczenie stwierdzenia lub pozycji sprawozdania finansowego w porównaniu z istotnością ogólną. <p>Na przykład poziom ufności wynoszący 95% wskazuje, że jeśli konkretny test był wykonany 100 razy (przy losowym wyborze reprezentatywnych transakcji), wyniki byłyby dokładne (w obrębie marginesu zniekształcenia) 95 razy na 100 testów. Istnieje ryzyko, że 5 testów na 100 dostarczy niedokładnych wyników.</p>

Jeżeli planuje się próbkowanie statystyczne, powinno również zostać uwzględnione dopuszczalne zniekształcenie lub odchylenie.

Czynniki do rozważenia	Uwagi:
Jakie jest dopuszczalne zniekształcenie lub odchylenie?	Dopuszczalne zniekształcenie jest stosowane w szczegółowych testach wrywkowych w celu odniesienia się do ryzyka polegającego na tym, że skumulowane pojedyncze nieistotne zniekształcenia mogą przyczynić się do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego oraz w celu stworzenia marginesu dla niewykrytych ewentualnie zniekształceń. Dopuszczalne zniekształcenie jest zastosowaniem istotności wykonawczej w odniesieniu do danej procedury próbkowania. Dopuszczalne zniekształcenie może być tą samą kwotą lub kwotą niższą od poziomu istotności wykonawczej.
	Dopuszczalny wskaźnik odchylenia używany jest dla testów kontroli, dla których biegły rewident określa wskaźnik odchylenia od określonych procedur kontroli wewnętrznej w celu uzyskania odpowiedniego poziomu pewności. Biegły rewident stara się uzyskać odpowiedni poziom pewności, że rzeczywiste odchylenie w populacji nie przewyższyło dopuszczalnego odchylenia w populacji.

17.3 Zakres procedur wiarygodności (wykorzystujących próbkowanie statystyczne)

Im większe ryzyko istotnego zniekształcenia, tym większy jest wymagany zakres procedur wiarygodności. Zakres procedur wiarygodności może być ograniczony przez badanie skuteczności działania kontroli wewnętrznej. Jeśli jednak jego wyniki są niesatysfakcjonujące, zakres procedur wiarygodności może ulec rozszerzeniu.

Określenie wielkości próby – próbkowanie według jednostek pieniężnych

Najczęstszą metodą próbkowania w szczegółowych testach wrywkowych jest próbkowanie według jednostek pieniężnych. Zgodnie z tą metodą prawdopodobieństwo, że do badania wybrana zostanie jakaś pozycja (na przykład saldo należności), jest wprost proporcjonalne do pieniężnej wartości tej pozycji. Wobec tego prawdopodobieństwo, że zostanie wybrane saldo należności wynoszące 6 000€, jest trzy razy wyższe niż prawdopodobieństwo wybrania salda należności wynoszącego 2 000€. Zgodnie z tą metodą niewłaściwe byłoby wybieranie jednostek fizycznych takich jak co pięćdziesiąta faktura lub transakcja.

Chociaż próbkowanie według jednostek pieniężnych może być najczęstszą formą próbkowania używaną przez biegłych rewidentów, jest kilka innych metod próbkowania, które byłyby bardziej odpowiednie w pewnych okolicznościach. Metody te nie zostały omówione w tym Przewodniku.

Wybór współczynników ufności

Projektując badania wiarygodności, biegły rewident może uznać za przydatne zastosowanie trzech poziomów obniżenia ryzyka: wysokiego, umiarkowanego i niskiego. Różnica pomiędzy nimi wynika ze współczynnika ufności stosowanego przy wyborze próby. Im wyższy współczynnik ufności, tym większa wielkość próby oraz uzyskany poziom obniżenia ryzyka. Przedstawiono to poniżej na ilustracji, która zawiera typowe poziomy ufności pozwalające osiągnąć wysokie, umiarkowane i niskie obniżenie ryzyka.

Ilustracja 17.3-1

Wymagane obniżenie ryzyka	Poziom ufności	Współczynnik ufności
Wysokie	95%	3,0
Umiarkowane	80-90%	1,6 do 2,3
Niskie	65-75%	1,1 do 1,4

Efektywny zestaw procedur badania zaprojektowany jako reakcja na oszacowane ryzyko i dotyczący konkretnych stwierdzeń, może zawierać połączenie testów kontroli i procedur wiarygodności.

Tabela poniżej przedstawia częściową listę współczynników ufności dla różnych poziomów ufności. Na przykład, jeżeli wymagany poziom ufności wynosi 90%, zastosowany współczynnik ufności powinien wynosić 2,3.

Poziom ufności	Współczynnik ufności
50%	0,7
55%	0,8
60%	0,9
65%	1,1
70%	1,2
75%	1,4
80%	1,6
85%	1,9
90%	2,3
95%	3,0
98%	3,7
99%	4,6

Wybór próby

Ilustracja 17.3-3

Jednostka pieniężna	Opis
Proces wyboru próby	Należy usunąć z populacji pozycje kluczowe i pozycje o wysokiej wartości.
	Obliczyć przedział (interwał) próbkowania.
	Następnie należy losowo wybrać punkt wyjścia do wyboru pierwszej pozycji. Wybrany losowo punkt wyjścia może znajdować się w przedziale od 1€ do końca przedziału próbkowania. Kolejne wybrane pozycje określa się według poprzedniej pozycji powiększonej o przedział próbkowania.

Uwaga: Należy upewnić się, że proces wyboru próby, w tym podstawa dla wyboru losowo wybranego punktu wyjścia (przy zastosowaniu komputerowego generatora liczb losowych lub zawodowego osądu), jest należycie udokumentowany.

Krok 1 – Obliczenie przedziału (interwału) próbkowania

Wzór jest następujący

$$\text{Przedział próbkowania} = \text{Istotność wykonawcza (dopuszczalne zniekształcenie)} \div \text{Współczynnik ufności}$$

Jeżeli przedział próbkowania wynosił 17 391€, wówczas pierwsze konto może zostać wybrane losowo, na przykład zawierające 10 000€. Drugim wybranym kontem byłoby to, które zawiera skumulowaną kwotę 27 391€ (punkt wyjścia + przedział próbkowania = 10 000 € + 17 391 €). Trzecim wybranym kontem byłoby to, które zawiera łączną skumulowaną kwotę 44 782€ (27 391 € + 17 391 €). Proces ten byłby kontynuowany aż do końca populacji.

Krok 2 – Obliczenie wielkości próby

Wielkości próby dla próbkowania reprezentatywnych pozycji według jednostek pieniężnych są na ogół ustalane według następującego wzoru:

$$\text{Wielkość próby} = \text{Populacja do przebadania} \div \text{Przedział próbkowania.}$$

Z badanej populacji należy wykluczyć wszystkie szczególne pozycje, przeznaczone do osobnej oceny.

Krok 3 – Wybór próby

Z populacji należy usunąć wszystkie pozycje o wysokiej wartości oraz pozycje kluczowe (do osobnej analizy), a następnie obliczyć przedział próbkowania (patrz krok 1 powyżej). Następnie należy losowo wybrać punkt wyjścia do wyboru pierwszej pozycji. Wybrany losowo punkt wyjścia może znajdować się w przedziale od 1€ do końca przedziału próbkowania. Kolejne wybrane pozycje określa się według poprzedniej pozycji powiększonej o przedział próbkowania.

Proces ten ilustrują poniższe trzy przykłady.

Przykład 1 – Próbkowanie sald należności

Ilustracja 17.3-4

Pytanie	Reakcja
Cel testu	Upewnienie się, co do istnienia salda należności poprzez wybór próby sald należności i wysłanie listów z prośbą o potwierdzenie
Ryzyka istotnego zniekształcenia w odnośnych stwierdzeniach	Istnienie = wysokie ryzyko
Badana populacja	Salda należności na koniec okresu sprawozdawczego
Wartość pieniężna populacji	177 203€
Szczególne pozycje podlegające osobnej ocenie	38 340€
Obniżenie ryzyka uzyskane z testów kontroli	Brak
Obniżenie ryzyka uzyskane poprzez inne procedury, na przykład procedury oszacowania ryzyka	Ograniczone
Stosowany współczynnik ufności (ograniczony o obniżenie ryzyka uzyskane z innych źródeł)	Brak innych źródeł obniżenia ryzyka, stąd zastosowany będzie poziom ufności 95% lub współczynnik ufności 3,0.
Istotność wykonawcza	15 000€
Oczekiwane odchylenia w próbie	Brak

Przedział próbkowania = $15\,000\text{ €} / 3,0 = 5\,000\text{ €}$

Wielkość próby = $(177\,203\text{ €} - 38\,340\text{ €}) / 5\,000\text{ €} = 28$

W tym przykładzie przedział próbkowania wynosił 5 000€. W związku z tym, jeżeli pierwszą losowo wybraną pozycją byłoby 436€, następna pozycja wypadłaby w transakcji lub saldzie, które zawierałoby skumulowaną wartość 5 436€. Trzecia pozycja wystąpiłaby dla skumulowanej wartości 10 436€ i tak dalej, aż do wyboru 28 pozycji.

Uwaga: Prawdopodobne jest, że do testowania zostaną wybrane pozycje o wyższej wartości (zob. częściowa populacja w saldzie należności poniżej).

	Saldy należności	Całkowita wielkość skumulowana	P r z e d z i a ł Próbkowania	Czy zawarte w próbie?
Odbiorca A	4,750	4.750	436	Tak
Odbiorca B	3.500	8.250	5.436	Tak
Odbiorca C	1.800	10.050	10,436	Nie
Odbiorca D	2.700	12.750	10.436	Tak
Odbiorca E	950	13.700	15.436	Nie
Odbiorca F	2.580	16.280	15.436	Tak

Przykład 2 – Próbkowanie sald należności

Ilustracja 17.3-6

Pytanie	Reakcja
Cel testu	Upewnienie się co do istnienia należności poprzez wybór próby sald należności i wysłanie listów z prośbą o potwierdzenie.
Ryzyka istotnego zniekształcenia w odnośnych stwierdzeniach	Istnienie = umiarkowane ryzyko
Badana populacja	Saldy należności na koniec okresu sprawozdawczego
Wartość pieniężna populacji	177 203€
Szczególne pozycje podlegające osobnej ocenie	38 340€
Obniżenie ryzyka uzyskane z testów kontroli	Ustalono niski poziom ryzyka kontroli nad powiązаныmi kontrolami.
Obniżenie ryzyka uzyskane poprzez inne procedury (na przykład procedury oszacowania ryzyka)	Ograniczone
Stosowany współczynnik ufności (ograniczony o obniżenie ryzyka uzyskane z innych źródeł)	W świetle innych źródeł dowodów badania, zastosowany zostanie poziom ufności 70% (współczynnik ufności 1,2).
Istotność wykonawcza	15 000€
Oczekiwane odchylenia w próbie	Brak

Przedział próbkowania = $15\ 000\ \text{€} / 1,2 = 12\ 500\ \text{€}$

Wielkość próby = $(177\ 203\ \text{€} - 38\ 340\ \text{€}) / 12\ 500\ \text{€} = 12$

Przykład 3 – Próbkowanie faktur zakupu

Ilustracja 17.3-7

Pytanie	Reakcja
Cel testu	Upewnienie się co do istnienia i dokładności zakupów poprzez wybór próby faktur zakupu.
Ryzyko istotnego zniekształcenia w stosownych stwierdzeniach	Istnienie = niskie ryzyko Dokładność = niskie ryzyko
Badana populacja	Faktury zakupu w okresie sprawozdawczym
Wartość pieniężna populacji	879 933€
Szczególne pozycje podlegające osobnej ocenie	46 876€
Obniżenie ryzyka uzyskane z testów kontroli	Brak
Obniżenie ryzyka uzyskane poprzez inne procedury (na przykład procedury oszacowania ryzyka)	Umiarkowanie skuteczne analityczne procedury badania wiarygodności.

Pytanie	Reakcja
Stosowany współczynnik ufności (ograniczony o obniżenie ryzyka uzyskane z innych źródeł)	W świetle innych źródeł dowodów badania, zastosowany zostanie poziom ufności 80% (Współczynnik ufności 1,6).
Istotność wykonawcza	15 000€
Oczekiwane odchylenia w próbie	Brak

Przedział próbkowania = 15 000 € / 1,6 = 9 375 €
Wielkość próby = $(879\,933\text{ €} - 46\,876\text{ €}) / 9\,375\text{ €} = 89$

Jak widać, wielkość próby w badaniach wiarygodności związanych ze strumieniami transakcji może być bardzo duża. Aby uzyskać wymagane dowody badania często bardziej efektywnym jest przeprowadzenie testów kontroli (gdzie wielkość próby jest mniejsza) lub przeprowadzenie innych rodzajów procedur badania.

Ekstrapolacja zniekształceń

Proces ten jest przedstawiony na ilustracji poniżej.

Ilustracja 17.3-8

Kroki w ekstrapolacji zakresu zniekształceń
1. Oblicz procent zniekształceń w każdej pozycji. Jeżeli stwierdzona liczba wynosi 50€, ale powinna wynosić 60 €, zniekształcenie wynosi 10 €, czyli 17% całości.
2. Dodaj procenty zniekształceń, kompensując wielkości zawyżone i zaniżone.
3. Oblicz średnią procentową zniekształcenia dla jednej pozycji, dzieląc całkowite procentowe wielkości zniekształceń przez liczbę wszystkich próbkowanych pozycji (z uwzględnieniem zniekształcenia i bez jego uwzględniania).
4. Pomnóż średnią procentową wielkość zniekształcenia przez całkowitą wartość pieniężną reprezentatywnej populacji (z wyłączeniem pozycji o wysokiej wartości i pozycji kluczowych). Pozwoli to obliczyć wynik ekstrapolowanego zniekształcenia dla tej próby. Oczywiście wyklucza to wszelkie zniekształcenia znalezione w pozycjach o wysokiej wartości i kluczowym znaczeniu wcześniej usunięte z próby.

Na przykład próba 50 pozycji wybrana z populacji 250 000€ zawierała wymienione poniżej trzy zniekształcenia.

Ilustracja 17.3-9

Prawidłowa wartość	Wartość stwierdzona w badaniu	Zniekształcenia	% zniekształceń
500 €	400 €	100 €	20,00%
350	200 €	150 €	42,86%
600	750 €	(150) €	(25,00%)
Razem % błędu (suma procentowych wartości zniekształceń)			37,86%
Średni % zniekształceń: $37,86\% \div 50$ (wielkość próby) =			0,7572%
Ekstrapolowane zniekształcenia: $0,7572\% \times 250\,000\text{€}$ (populacja) =			1 893 €

Ekstrapolowane zniekształcenie jest czasami nazywane „najbardziej prawdopodobną wartością błędu” (NPWB).

UWAGA**Anomalie**

Czasami pojawia się pokusa, by uznać niektóre zniekształcenia/odchylenia (wykryte w próbie) za anomalie (niereprezentatywne dla populacji) i wyłączyć je z projekcji zniekształceń dla tej populacji. Wymagają one jednak dodatkowej pracy w badaniu, niezależnie od tego, czy zniekształcenie/odchylenie jest dla populacji reprezentatywne czy nie:

- jeżeli odchylenie jest reprezentatywne dla populacji, biegły rewident bada charakter i przyczyny oraz ocenia ich ewentualny wpływ na cel procedury badania oraz na pozostałe obszary badania,
- jeżeli biegły rewident uzna wykryte w zbiorze odchylenie za anomalię, musi uzyskać wyższy poziom pewności, że tego rodzaju zniekształcenie lub odchylenie nie jest reprezentatywne dla populacji. Wymaga to przeprowadzenia dalszych procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na to, że dane zniekształcenie lub odchylenie nie wpływa na pozostałą część populacji.

Należy zauważyć, że MSB 530.13 określa, że anomalie występują tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.

17.4 Zakres analitycznych procedur wiarygodności

Analityczne procedury wiarygodności będą albo podstawową metodą badania salda konta, albo będą stosowane w połączeniu z innymi testami szczegółowymi, których zakres został odpowiednio ograniczony.

Tom 1, rozdział 10 przedstawia dwa poziomy pewności, które można uzyskać poprzez przeprowadzenie analitycznych procedur wiarygodności. To ograniczenie ryzyka jest wysoce skuteczne (tj. badanie podstawowe) i umiarkowanie skuteczne.

Proste procedury analityczne (na przykład porównanie wyników poprzedniego roku z bieżącym) mogą ułatwić identyfikację zagadnienia, który wymaga dalszego postępowania, lecz dostarczają niewiele dowodów badania. Procedury analityczne tego rodzaju można zastosować do zrozumienia jednostki, przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka i przeglądu sprawozdania finansowego.

Projektując analityczne procedury wiarygodności, biegły rewident:

- określa kwotę odchylenia od wartości oczekiwanej możliwą do zaakceptowania bez dalszego sprawdzania. Powinna ona zależeć, po pierwsze, od istotności oraz, po drugie, być spójna z oczekiwanym poziomem obniżenia ryzyka,
- rozważa możliwość, że połączone zniekształcenia w konkretnym saldzie konta, grupie transakcji lub ujawnieniu informacji spowodują wystąpienie niemożliwej do zaakceptowania kwoty błędu, oraz
- zwiększa oczekiwany poziom obniżenia ryzyka proporcjonalnie do wzrostu ryzyka istotnego zniekształcenia.

Ilustracja 17.4-1

Przykład analitycznej procedury wiarygodności

Pytania	Reakcja
Opisz procedurę, która zostanie przeprowadzona oraz spodziewany wynik.	<i>Pomnóż opłaty za wynajem jednostki przez liczbę mieszkań w celu obliczenia przewidywanego przychodu z mieszkań, a następnie porównaj wynik z przychodem zarejestrowanym w księgach rachunkowych jednostki.</i>
Jaka jest wartość zarejestrowanej kwoty lub współczynnika?	278 000€
Do jakich stwierdzeń odnosi się badanie?	<i>Kompletność, istnienie i dokładność</i>
Jaka będzie użyta istotność wykonawcza?	10 000€
Jaka kwota różnicy (pomiędzy zarejestrowanymi wielkościami i wartościami oczekiwanymi) jest możliwa do zaakceptowania?	1%
Pozostałe ryzyko istotnego zniekształcenia po przeprowadzonej procedurze (umiarkowane lub niskie).	<i>Niskie</i>

Pytania	Reakcja	
Opisz szczegóły każdego elementu danych użytych w obliczeniach oczekiwanego wyniku (finansowych lub niefinansowych).	Opisz przeprowadzone procedury w celu oceny wiarygodności każdego użytego elementu danych (weź pod uwagę źródło, porównywalność, charakter, stosowność oraz kontrole nad przygotowaniem).	
1. <i>Mieszkania</i>	<i>Dokonałiśmy przeglądu planów pięter i fizycznej inspekcji budynku w celu sprawdzenia, czy zaszły większe zmiany.</i>	
2. <i>Czynsz na jedno mieszkanie</i>	<i>Dokonałiśmy przeglądu próby umów najmu w celu ustalenia należnego czynszu.</i>	
3.		
4.		
Podaj szczegóły obliczeń, spodziewany wynik, wyniki porównania dla zarejestrowanych wielkości lub współczynnik: <i>Liczba wynajmowanych mieszkań = 26 Czynsz za jedno mieszkanie = 12 000€ rocznie</i> <i>Obliczenie = 26 X 12 000 = 312 000€. Różnica w stosunku do zarejestrowanej wielkości wynosi 34 000€.</i>		
Tam gdzie różnica (pomiędzy zarejestrowanymi wielkościami a wielkościami oczekiwanymi) przekracza wielkość dopuszczalną, wyjaśnij, jakie badanie przeprowadzono i podaj jego wyniki (np. zapytania do kierownictwa, uzyskanie dodatkowych dowodów i przeprowadzenie innych procedur badania). <i>Zadaliśmy pytania o różnicę i potwierdziliśmy, że średnio 2 mieszkania (dwa różne mieszkania) w każdym miesiącu w ciągu roku pozostawały niewynajęte i że jedno nie było wynajmowane i służyło do odbywania spotkań i jako miejsce sporadycznego zakwaterowania gości. Wyjaśnia to kwotę 36 000€ różnicy i pozostawia do wyjaśnienia kwotę 2 000€. Jest ona poniżej dopuszczalnego poziomu opisanego powyżej.</i>		
Wniosek: <i>Test został ukończony z powodzeniem.</i>		
	Nr DR	

UWAGA

Zastosowanie danych „niefinansowych” w analitycznych procedurach wiarygodności może często poprawić wynik. Dane niefinansowe mogą obejmować takie informacje jak liczba pracowników, powierzchnia sklepu detalicznego, liczba konkretnych wysłanych produktów.

Przy przeprowadzaniu procedur analitycznych konieczne jest ustalenie oczekiwań (np. odniesienie do powiązanych sald, zmiany w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego itd.), a potem porównanie oczekiwanych wielkości z informacjami ze sprawozdania finansowego. Należy unikać podejścia odwrotnego polegającego na wyjściu od informacji finansowych i próbie wyjaśnienia odchyłań przy użyciu wiedzy na temat klienta i jego środowiska. Procedury analityczne są znacznie lepsze, kiedy są tworzone na podstawie oczekiwań wynikających ze zrozumienia jednostki i jej otoczenia. Jednakże wiarygodność wszelkich wykorzystanych danych „niefinansowych” powinna zostać ustalona przed ich użyciem w procedurze analitycznej.

17.5 Testy kontroli – skuteczność działania kontroli

Procedury badania używane do testowania kontroli obejmują jeden lub więcej z czterech typów procedur opisanych poniżej.

Ilustracja 17.5-1

Testy skuteczności działania kontroli wewnętrznej	
Rodzaje procedur	Zapytania kierowane do właściwego personelu. (Należy jednak pamiętać, że same zapytania nie wystarczają do zbadania skuteczności działania kontroli.)
	Inspekcja właściwej dokumentacji.
	Obserwacja działań jednostki.
	Ponowne wykonanie czynności kontrolnych.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
315,14	<p>Biegły rewident uzyskuje zrozumienie środowiska kontroli. Częścią uzyskania tego zrozumienia będzie ocena biegłego rewidenta czy:</p> <p>(a) kierownik jednostki, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, stworzył i utrzymał kulturę uczciwości i etycznego zachowania, oraz</p> <p>(b) mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie odpowiednią podstawę dla innych elementów kontroli wewnętrznej oraz, czy te inne elementy nie są podważane przez słabości środowiska kontroli. (Zob. par. A77–A87)</p>

Badania kontroli rozległych na poziomie jednostki są zwykle bardziej subiektywne (na przykład badanie wymaganych kompetencji lub zrozumienia polityki jednostki dotyczącej akceptowalnych zachowań) niż badania konkretnych kontroli transakcyjnych. Mimo to kontrole rozległe zapewniają razem właściwą podstawę dla innych elementów kontroli wewnętrznej.

Ilustracja poniżej ukazuje niektóre możliwe metody testowania kontroli rozległych.

Ilustracja 17.5-2

Środowisko kontroli	Możliwe testy kontroli
Przekazywanie i wprowadzanie uczciwości zawodowej i wartości etycznych	<ul style="list-style-type: none"> Przeczytaj informacje znajdujące się na stronie internetowej jednostki i kodeks postępowania lub równoważny dokument. Dokonaj przeglądu komunikacji z pracownikami w tym względzie. Przeprowadź rozmowy z wybraną grupą pracowników.
Przywiązanie do kompetencji	<ul style="list-style-type: none"> Dokonaj przeglądu zasad zatrudniania i zwalniania pracowników. Dokonaj przeglądu opisów stanowisk pracy oraz dokumentacji zawartej w wybranych aktach pracowników.
Udział osób sprawujących nadzór	<ul style="list-style-type: none"> Dokonaj przeglądu wszelkich wykonanych samoocen. Dokonaj przeglądu kwalifikacji członków zarządu oraz protokołów posiedzeń. Weź udział w posiedzeniu jako obserwator.
Filozofia i styl działania kierownictwa	<ul style="list-style-type: none"> Dokonaj przeglądu każdej stosownej, dostępnej dokumentacji. Przeprowadź rozmowy z wybraną grupą pracowników.
Struktura organizacyjna	<ul style="list-style-type: none"> Dokonaj przeglądu struktury w kontekście najlepszego sposobu postępowania w odniesieniu do dla charakteru jednostki.
Przydział kompetencji i odpowiedzialności	<ul style="list-style-type: none"> Dokonaj przeglądu wszelkiej dokumentacji takiej jak opisy stanowisk.
Polityki i praktyki zarządzania zasobami ludzkimi	<ul style="list-style-type: none"> Dokonaj przeglądu zasad i ich stosowania. Przejrzyj akta pracowników pod kątem ocen pracowników, programów szkoleniowych itd.

Podobne testy kontroli można zaprojektować w celu odniesienia się do innych kontroli rozległych, takich jak:

- oszacowanie ryzyka,
- systemy informacyjne,
- monitorowanie,
- proces zamykania końca okresu sprawozdawczego, oraz
- Kontrole zapobiegające oszustwom.

Wyniki przeprowadzonych testów kontroli rozległych mogą być trudniejsze do udokumentowania, aniżeli kontroli wewnętrznych na poziomie procesów działalności gospodarczej (na przykład weryfikacji autoryzacji płatności, które można udokumentować, dając prostą odpowiedź tak/nie). Z tego powodu ocena kontroli rozległych oraz ogólnych kontroli IT jest często dokumentowana w notatkach załączonych do akt wraz z potwierdzającymi je dowodami.

Na przykład dla sprawdzenia, czy kierownictwo przekazuje wszystkim pracownikom informacje o potrzebie zachowania rzetelności i wartości etycznych oraz egzekwuje zasady, można przeprowadzić rozmowy z wybraną grupą zatrudnionych. Możliwe jest skierowanie do pracowników zapytań o informacje, które otrzymali od kierownictwa, dotyczące polityki i procedur w jednostce, wartości reprezentowanych na co dzień przez kierownictwo oraz o rzeczywiste egzekwowanie tej polityki. Test okaże się sukcesem, jeżeli powszechną wśród pracowników odpowiedzią będzie potwierdzenie, że kierownictwo przekazało im informacje o potrzebie

zachowania rzetelności i wartości etycznych oraz, że istnieją przykłady sytuacji, kiedy zasady były egzekwowane. Szczegóły każdej rozmowy z pracownikiem wraz z potwierdzającą jej wyniki dokumentacją (na przykład polityki, komunikaty lub egzekwowanie zasad) powinny zostać zawarte w notatce dołączonej do dokumentacji roboczej.

UWAGA

Rozłożenie w czasie

Lepiej jest testować kontrole rozległe na wczesnym etapie procesu badania. Wyniki testowania tych kontroli mogą mieć wpływ na rodzaj i zakres innych planowanych procedur badania. Jeżeli na przykład okaże się, że postawa kierownictwa wobec kontroli nie jest tak dobra jak oczekiwano, wymagane będą dalsze procedury związane z saldami kont i grupami transakcji.

Planowanie

Należy znaleźć czas na ustalenie najbardziej odpowiedniego sposobu testowania kontroli rozległych. Rozważ wykorzystanie odpowiedniego połączenia zapytań, obserwacji, ponownego przeprowadzenia procedur oraz inspekcji.

UWAGA *(ciąg dalszy)*

Zadawaj pytania otwarte

Unikaj pytań, na które odpowiada się „Tak” lub „Nie”. Zamiast tego zadawaj pytania, które mogą dostarczyć informacji, których jeszcze nie znasz. Na przykład pytaj „Czy kiedykolwiek proszono cię o odstępstwo od ustalonych zasad księgowości lub o zrobienie czegoś, z czym czułeś się nieswojo?”. Pamiętaj także o tym, by uważnie słuchać odpowiedzi i obserwować język ciała rozmówcy, który może ujawnić jego stres przy udzielaniu odpowiedzi.

Podejmij dalsze działania dotyczące niezamkniętych spraw

Jeżeli kierownictwo lub pracownik odmawiają udzielenia wymaganych informacji lub uzyskasz informacje, których nie oczekiwałeś, dopilnuj, by podjęto w ich sprawie stosowne działania i by zostały wprowadzone konieczne zmiany do ogólnej strategii badania i planowanych procedur.

Monitorowanie kontroli w większych jednostkach

Niektóre większe jednostki monitorują kontrole zapewniające dowody bieżącego działania kontroli rozległych. Gdy ma to miejsce rozważ, czy należy pokładać zaufanie w tych kontrolach w celu obniżenia ogólnego zakresu innych wymaganych badań.

Jakkolwiek większość kontroli rozległych oraz ogólnych kontroli IT testuje się poprzez zastosowanie zawodowego osądu i obiektywnie zastosowane do okoliczności, to występują pewne sytuacje, w których możliwe jest wykorzystanie reprezentatywnej próby. Przykładem jest dostępność dowodów, że comiesięczne raporty finansowe były przeglądane i że podejmowano właściwe działania.

Kontrole transakcyjne – próbkowanie według atrybutów

Testy kontroli dostarczają dowodów na to, że kontrola działa skutecznie przez cały okres sprawozdawczy, który jest określony na przykład jako jeden rok.

Ponieważ kontrole transakcyjne, albo działają skutecznie, albo nie, nie warto testować działania kontroli, które ostatecznie mogą okazać się niewiarygodne. Kontrole niewiarygodne to takie, dla których istnieje prawdopodobieństwo, że zostaną znalezione odchylenia. Wielkości prób dla testów kontroli są często nieznaczące, ponieważ opierają się one na braku znalezionych wyjątków. W przeciwnym wypadku wymagany rozmiar próby byłby znacznie większy.

Poniższa ilustracja przedstawia niektóre z czynników, które należy wziąć pod uwagę przy ocenie wiarygodności kontroli.

Projekt testów kontroli	
Czynniki do rozważenia	Czy możliwe jest ominięcie przez kierownictwo ustanowionych procedur (tj. obejście przez kierownictwo)?
	Czy w kontroli występują znaczące elementy wykonywane ręcznie, które mogą być wrażliwe na błędy?
	Czy występuje słabe środowisko kontroli?
	Czy ogólne kontrole IT są słabe?
	Czy działający monitoring kontroli wewnętrznej jest słaby?
	Czy w rozpatrywanym okresie sprawozdawczym nastąpiły zmiany personelu, które mają znaczący wpływ na stosowanie kontroli?
	Czy niewielka liczba pracowników zaangażowanych w działanie kontroli powoduje, że niemożliwy jest sensowny podział obowiązków?
	Czy zmieniające się okoliczności wymusiły potrzebę zmian w działaniu kontroli?

Poleganie na pośrednich kontrolach wewnętrznych

Rozważ potrzebę uzyskania dowodów badania potwierdzających skuteczne działanie znaczących pośrednich kontroli wewnętrznych. Są to kontrole, od których zależą inne kontrole, takie jak informacje niefinansowe generowane przez odrębny proces, traktowanie wyjątków oraz okresowe przeglądy raportów przez kierownictwo. Kiedy ma to znaczenie, należy uzyskać dowody skutecznego działania pośredniej kontroli wewnętrznej. Jeżeli którykolwiek z powyższych czynników jest znaczący, bardziej efektywne może być przeprowadzenie procedur wiarygodności.

Projektując testy kontroli, biegły rewident powinien skoncentrować się na dowodach, które zostaną uzyskane w odniesieniu do stosownych stwierdzeń do których się odnoszą (w miejscach, w których mogą wystąpić zniekształcenia sprawozdania finansowego), a nie na charakterze samej kontroli. Kontrole projektowane są w celu minimalizacji ryzyka i zapewnienia, na przykład, kompletności sprzedaży.

Projektowanie testów kontroli koncentrujących się przede wszystkim na jednostronnym stwierdzeniu daje także liczne praktyczne korzyści. Na przykład:

- testowane kontrole można łatwo odnieść do ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego,
- ponieważ cel testu nie zależy od określonych kontroli, to mogą być testowane inne kontrole skierowane na to samo ryzyko (lub cele kontroli). Umożliwia to nieprzewidywalność lub różnorodność prowadzonych testów,
- ułatwia to ocenę i testowanie nowych kontroli wprowadzonych przez jednostkę, które odnoszą się do tych samych stwierdzeń.

Testy kontroli często projektowane są tak, aby zapewnić niski lub umiarkowany poziom ryzyka kontroli (wysoki lub umiarkowany poziom obniżenia ryzyka (zaufania)), czyli że testowana kontrola działa skutecznie.

Projektując testy kontroli biegły rewident może uznać za przydatne rozważenie dwóch poziomów zaufania uzyskanych z testów kontroli:

- wysoki poziom pewności (niski poziom ryzyka, które pozostało). Odnosi się to do sytuacji, w której testy kontroli są podstawowym źródłem dowodów badania, oraz
- umiarkowany poziom zaufania (umiarkowany poziom ryzyka, które pozostało). Odnosi się to do sytuacji, w której testy kontroli są łączone z innymi procedurami wiarygodności odnoszącymi się do danego stwierdzenia.

Próbkowanie według atrybutów jest często używane w testowaniu kontroli. Technika ta polega na ustaleniu najmniejszego rozmiaru próby pozwalającego na wykrycie stopnia odchylenia, który przekracza jego dopuszczalny poziom.

Zalety	
Próbkowanie według atrybutów/ Próbkowanie wykrywające	Ta metoda próbkowania jest idealna do testowania skuteczności działania kontroli wewnętrznej, która została już oceniona jako wysoce wiarygodna podczas oceny modelu i wdrożenia kontroli.
	Jeżeli w działaniu kontroli wewnętrznej oczekiwany jest jakikolwiek poziom odchyień, zaleca się rozważenie zastosowania alternatywnego podejścia zbierania dowodów badania.
	Jeżeli żadne odchylenia nie zostaną wykryte w takiej próbie testowanej kontroli, pozwoli to biegłemu rewidentowi na stwierdzenie, że dana kontrola działa skutecznie. Jeżeli wykryte zostanie odchylenie, bardziej efektywnym działaniem zazwyczaj jest zatrzymanie procedury i przeprowadzenie zamiast tego alternatywnych procedur badania wiarygodności. Już pojedyncze odchylenie w kontroli z dużym prawdopodobieństwem spowoduje zmianę oszacowanego poziomu ryzyka kontroli. Kontynuacja testu po znalezieniu odchylenia wymagałaby znaczącego zwiększenia próby i jest możliwe, że nie znaleziono by dalszych odstępstw.

Określenie wielkości próby

Wielkości prób są ustalane tak jak przedstawiono poniżej.

$$\text{Wielkość próby} = \text{Współczynnik ufności} \div \text{Dopuszczalny wskaźnik odchyień}$$

Dla testowania skuteczności działania kontroli przy minimalnym poleganiu na innych przeprowadzonych pracach, używa się często poziomu ufności wynoszącego 90% (odnośny współczynnik ufności = 2,3) (patrz ilustracja 17.3-2 przedstawiająca tabelę współczynnika ufności). Maksymalny dopuszczalny wskaźnik odchyień wynosi 10%. Najmniejsza wielkość próby w tym wypadku to 23, obliczona w następujący sposób:

$$\text{Współczynnik ufności (2,3)} \div \text{Dopuszczalny wskaźnik odchyień (0,1)} = \text{Wielkość próby wynosząca 23}$$

Tam gdzie inne dowody (takie jak dowody z procedur badania wiarygodności) zostały uzyskane dla konkretnego stwierdzenia, współczynnik ufności może zostać obniżony w taki sposób, by uzyskać jedynie umiarkowany poziom obniżenia ryzyka poprzez testowanie skuteczności działania kontroli. W takim przypadku można użyć poziomu ufności wynoszącego 80% (odnośny współczynnik ufności = 1,61), co dałoby niższą wielkość próby równą 8. Niektóre firmy używają nieco wyższych współczynników ufności, wskutek czego najmniejsza wielkość próby wynosi 10 pozycji dla umiarkowanego poziomu obniżenia ryzyka i 30 dla wyższego poziomu obniżenia ryzyka.

Wybór próby

Dobór próby jest przedstawiony poniżej.

Ilustracja 17.5-5

Kroki, które należy podjąć	
Wybór próby	Ustal cel procedury i dowody, których dostarczy w odniesieniu do stwierdzeń, których dotyczą podlegające testowaniu atrybuty kontroli.
	Upewnij się, że populacja pozycji do testowania jest właściwa do uzyskania celów badania. Może ona się różnić w zależności od podstawowego stwierdzenia, które podlega procedurze. Na przykład, można dokonać wyboru faktur dla testowania istnienia sprzedaży, ale dokumenty te nie dostarczą dowodu na jej kompletność. W takim przypadku lepszym wyjściem może być przesłanie dokumentów wejścia zamówienia lub wysyłki dokumentów do danej faktury, aż do salda należności.
	Określ najmniejszą próbę konieczną do zapewnienia wymaganego poziomu obniżenia ryzyka. Może to być poziom umiarkowany lub wysoki poziom.
	Do wyboru poszczególnych pozycji do badania należy zastosować generator liczb losowych lub inną odpowiednią metodę. Każda pozycja w populacji powinna mieć jednakową szansę wylosowania.

Przy wyborze próby dla kontroli, które nie działają codziennie, przydatne mogą być poniższe wytyczne. Warto jednak pamiętać, że rzeczywista wielkość próby powinna być zawsze wybrana na podstawie zawodowego osądu.

Ilustracja 17.5-6

Kontrola działa	Sugerowana minimalna próba	Procentowy zakres testu
Co tydzień	10	19%
Co miesiąc	2-4	25%
Co kwartał	2	50%
Co rok	1	100%

UWAGA

Jeżeli próbkowanie statystyczne stosowane jest do testowania skuteczności działania kontroli wewnętrznej, wymagana wielkość próby nie zwiększa się wraz ze wzrostem populacji. Losowa próba licząca zaledwie 30 pozycji, dla której nie stwierdzono odchyień, może zapewnić wysoki poziom zaufania, że kontrola działa skutecznie.

Podczas projektowania testów kontroli poświęć czas na dokładne określenie, co jest błędem lub odstępstwem od testu. Pozwoli to oszczędzić czas podczas przeprowadzania testu lub oceny wyników oraz uniknąć wątpliwości w ustalaniu, czym jest odchylenie od kontroli.

Jeżeli oczekiwany jest jakikolwiek poziom odchyień w skuteczności działania kontroli, zaleca się rozważenie zastosowania alternatywnego podejścia do zbierania dowodów badania.

Prosty plan, który może być zastosowany w próbkowaniu według atrybutów przedstawia się następująco:

Opierając się na 95% poziomie pewności (odchylenie dopuszczalne wynosi 5%), zaleca się przyjęcie, że:

- próba 10 pozycji i brak wykrytych odchyień zapewnia umiarkowany poziom obniżenia ryzyka. W przypadku stwierdzenia odchylenia, nie można zmniejszyć ryzyka.
- próba 30 pozycji i brak wykrytych odchyień zapewnia wysoki poziom obniżenia ryzyka. W przypadku wykrycia jednego odchylenia, możliwe jest uzyskanie jedynie umiarkowanego poziomu obniżenia ryzyka. Jeżeli wykryte zostanie więcej niż jedno odchylenie, nie można uzyskać obniżenia ryzyka, oraz
- próba 60 pozycji i nie więcej niż jedno odchylenie zapewni wysoki poziom obniżenia ryzyka. W wypadku wykrycia dwóch odchyień, możliwe jest uzyskanie jedynie umiarkowanego obniżenia ryzyka. Jeżeli wykryte zostaną więcej niż dwa odchylenia, nie można uzyskać obniżenia ryzyka poprzez testy kontroli.

17.6 Ocena odchyień

Proces oceny odchyień przedstawiono poniżej.

Ilustracja 17.6-1

Kroki, które należy podjąć	
Ocena odchyień	Identyfikacja odchyień Zaklasyfikuj każdą pozycję próby do jednej z dwóch kategorii: „odchylenia” albo „brak odchyień”.
	Charakter i przyczyna każdego odchylenia powinny być starannie rozważone. Na przykład, czy znaleziono oznaki wystąpienia obejścia kontroli ze strony kierownictwa lub ewentualnego oszustwa, czy też problem wynika po prostu z tego, że odpowiedzialna za sprawę osoba była na urlopie.
	Rozważ ryzyko próbkowania. Jeżeli znaleziono odchylenia, rozważ, czy poleganie na skuteczności kontroli należy ograniczyć, czy należy zwiększyć wielkość próby (patrz poniżej), czy też przeprowadzić alternatywne procedury.

UWAGA

Jak wspomniano powyżej, testowanie kontroli nie ma wielkiego sensu, jeśli występuje prawdopodobieństwo znalezienia odchyłeń. Dzieje się tak dlatego, że jedynym sposobem na uzyskanie wymaganej pewności jest rozszerzenie wielkości próby. Jeżeli, znaleziono by kolejne odchylenie, konieczne byłoby ponowne zwiększenie próby i tak dalej. Znacznie lepiej byłoby przeprowadzić alternatywne procedury zamiast rozszerzać wielkość próby.

Jedynym możliwym wyjątkiem jest sytuacja, w której powód konkretnego rodzaju odchylenia może być jasno zidentyfikowany i uwzględniony w projekcie testu. Na przykład do odchylenia w konkretnym okresie, kiedy to osoba zazwyczaj wykonująca kontrolę jest na urlopie, można odnieść się przeprowadzając pewne procedury badania wiarygodności.

Wyniki próby mogą być ocenione przez porównanie maksymalnego dopuszczalnego wskaźnika odchyłeń do wielkości zwanej górną granicą odchyłeń. Górną granicę odchyłeń przypomina wzór poniżej.

$$\text{Górna granica odchyłeń} = \text{skorygowany współczynnik ufności} \div \text{wielkość próby}$$

Skorygowany współczynnik ufności może być oparty na liczbie znalezionych odchyłeń zgodnie z ilustracją poniżej.

Ilustracja 17.6-2

Skorygowany współczynnik ufności dla liczby znalezionych odchyłeń					
Wymagany poziom ufności	1	2	3	4	5
95%	4.7	6.3	7.8	9.2	10.5
90%	3.9	5.3	6.7	8.0	9.3
80%	3,0	4.3	5.5	6.7	7.9
70%	2.4	3.6	4.7	5.8	7.0

Na przykład założmy, że próba obejmuje 30 pozycji (przy poziomie ufności wynoszącym 90% i maksymalnym dopuszczalnym wskaźniku odchyłeń wynoszącym 10%) i znaleziono w niej dwa odchylenia. Górna granica odchyłeń byłaby obliczana w sposób przedstawiony poniżej.

$$\text{Skorygowany współczynnik ufności (5,3)} \div \text{wielkość próby (30)} = \text{górną granicę odchyłeń, wynosząca 17\%}$$

Wynik na poziomie 17% jest znacznie wyższy od maksymalnego dopuszczalnego wskaźnika odchyłeń wynoszącego 10%, co oznaczałoby, że poleganie na skuteczności kontroli należałoby obniżyć. Jeżeli jednak podjęto decyzję o zwiększeniu próby, należałoby ją zwiększyć do poziomu 60 pozycji i niedopuszczalne byłyby kolejne odchylenia. Obniżyłoby to górną granicę odchyłeń (według obliczeń poniżej) do możliwego do zaakceptowania poziomu (tj. do poziomu bliskiego oryginalnemu wskaźnikowi wynoszącemu 10%).

$$\text{Skorygowany współczynnik ufności (5,3)} \div \text{wielkość próby (60)} = \text{górną granicę odchyłeń, wynosząca 9\%}$$

Jeżeli jednak kolejne odchylenie zostałoby znalezione, wymagałoby kolejnego zwiększenia próby w celu osiągnięcia oczekiwanych wyników. Nie oznaczałoby to zapewne efektywnego wykorzystania czasu badania, ponieważ możliwe byłoby znalezienie kolejnego odchylenia.

$$\text{Skorygowany współczynnik ufności (6,7)} \div \text{wielkość próby (75)} = \text{górną granicę odchyłeń, wynosząca 9\%}$$

17.7 Studia przypadków – zakres testowania

Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Ustalenie zakresu testowania**Projektowanie dalszych procedur – należności**

Poniżej przedstawiono zarys programu badania należności. Program ten obejmuje próbę statystyczną należności.

Delta Meble Procedury badania – należności

Badana
jednostka: Delta Meble

	Badane stwierdzenia	Prace przeprowadzone przez: (inicjały)	Nr DR	Uwagi:
PROCEDURY				
<p>1. Procedury analityczne</p> <p>Określ przewidywane na koniec okresu sprawozdawczego saldo należności na podstawie informacji uzyskanych ze zrozumienia jednostki.</p> <p>Zbadaj przyczyny znaczących zmian lub trendów w:</p> <ul style="list-style-type: none"> • saldach należności, • wiekowaniu należności według odbiorców, • dziennej sprzedaży w należnościach, • saldach kredytowych w należnościach, • innych nieoczekiwanych zmianach, (podaj jakich), • innych (należnościach niehandlowych). <p>Udokumentuj ustalenia.</p>	K I DW	MAG	C.120	<p>Należności zwiększyły się o 60% w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego.</p> <p>Rotacja należności w dniach także zwiększyła się z 39 do 45 dni.</p>
<p>2. Wykaz</p> <p>Uzyskaj szczegółowy wykaz należności (wraz z wiekowaniem) na koniec okresu sprawozdawczego oraz:</p> <p>(a) sprawdź dokładność arytmetyczną i uzgodnij z księgą główną,</p> <p>(b) sprawdź nazwy i kwoty w księdze pomocniczej,</p> <p>(c) zapytaj personel zajmujący się należnościami o wszelkie przypadki, w których:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nabywca uzyskał • preferencyjne traktowanie, • zmodyfikowano warunki sprzedaży, • wystąpiły transakcje ze stronami powiązаныmi, lub • Gdzie znacząco przekroczono wewnętrzne limity kredytowe. 	I I DW DW	MAG MAG MAG	C.110	<p>Zgodnie z rozmową z Adrianem i Karłą, warunki sprzedaży rzeczywiście różnią się w zależności od odbiorców, ale są zatwierdzone przez Adriana.</p>
<p>3. Odpis na należności wątpliwe</p> <p>Upewnij się, że odpis na należności wątpliwe odnosi się do określonych kont i jest odpowiedni:</p> <p>(a) przejrzyj zestawienia obrotów i sald przeterminowanych należności i porównaj je z poprzednimi okresami sprawozdawczymi,</p>	K DW	MAG	C.120	<p>Procentowy udział należności w sprzedaży należności przeterminowanych powyżej 60 dni wzrósł w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym.</p> <p>Dokonaj przeglądu należności przeterminowanych z Adrianem i uzyskaj szczegółowe dane dotyczące odpisów.</p>

	Badane stwierdzenia	Prace przeprowadzone przez: (inicjały)	Nr DR	Uwagi:
(b) przejrzyj zapłaty otrzymane po zakończeniu okresu sprawozdawczego (jeżeli jest to możliwe, uzyskaj zestawienia przeterminowanych należności na koniec okresu sprawozdawczego z uwzględnieniem późniejszych płatności).	DW	MAG		
4. Przyporządkowanie zdarzeń do poszczególnych okresów Przeprowadź i udokumentuj procedury związane z przyporządkowaniem zdarzeń do okresu sprawozdawczego.	DW	MAG	C.115	<p>Uzyskaj wykaz zwrotów sprzedaży od czasu przeprowadzenia testu współmierności. W zeszłym roku miało miejsce kilka dużych zwrotów.</p> <p>Warunki zwrotów dla sprzedaży w ramach umów przejrano przy testowaniu sprzedaży. Zob. DR 503.1.</p> <p>Wszystkie zapisy dziennika blisko zakończenia okresu sprawozdawczego przejrane w D/R 626.</p>

	Badane stwierdzenia	Prace przeprowadzone przez: (inicjały)	Nr DR	Uwagi:
PROCEDURY WIARYGODNOŚCI – PRÓBKOWANIE				
W1. Rozszerzone potwierdzenia Wybierz 15 potwierdzeń sald zgodnie z listą kontrolną potwierdzeń należności. Podsumuj wyniki i zbadaj różnice, sprawdzając potwierdzającą dokumentację i zapytania.	<i>I DW</i>	<i>MAG</i>	<i>C.200</i>	
TESTY KONTROLI				<i>Brak</i>
PROCEDURY ROZSZERZONE – dla konkretnych zidentyfikowanych ryzyk oszustwa				
R1. Potwierdzenia sald należności – (ryzyko oszustwa) (a) zweryfikuj próbę z nazw, adresów i numerów faksu/telefonu wybranych nabywców, aby upewnić się, że są oni istniejącymi przedsiębiorstwami, (b) oprócz przesłania potwierdzeń w celu weryfikacji szczegółów konta i zasad/warunków sprzedaży, rozważ przejrzanie stron internetowych lub innych informacji dostępnych online w odniesieniu do odbiorców. Zapytaj o umowy dodatkowe lub szczególne warunki, (c) rozważ akceptację jedynie oryginalnych (podpisanych) kopii potwierdzeń.	<i>I DW</i>	<i>MAG</i>	<i>C.200</i>	<i>Potwierdzono 5 nazw, adresów, numerów faksu z wybranych potwierdzeń. Nie odnotowano wyjątków. Zadzwońiłem do dwóch nabywców w celu potwierdzenia szczegółów i warunków umów dla sprzedaży. Nie odnotowano wyjątków.</i>
R2. Odpis na należności wątpliwe (a) przetestuj próbę 10 późniejszych wpłat na depozyty bankowe, (b) przejrzyj wszystkie noty kredytowe wystawione po zakończeniu okresu sprawozdawczego. Rozważ przejrzanie w razie potrzeby dokumentacji nabywców lub dokumentacji potwierdzającej, (c) przejrzyj wszystkie odpisy należności po zakończeniu okresu sprawozdawczego, aby upewnić się, że nie były one wątpliwe przed zakończeniem okresu sprawozdawczego.	<i>DW</i>	<i>MAG</i>	<i>C.121</i>	<i>Nie odnotowano wyjątków. Po zakończeniu okresu sprawozdawczego wystawiono 2 noty kredytowe, ale nie były one istotne. Nabywcy zwrócili artykuły, ponieważ przybyły one do nich uszkodzone. Nie wiadomo, czy zostały uszkodzone w transporcie czy opuściły fabrykę już uszkodzone.</i>

Nr D/R – numer odniesienia do dokumentacji roboczej

Poniższa tabela przedstawia projekt testu statystycznego doboru próby dla ustalenia istnienia i dokładności sald należności. Wybrano faktury jako dokument źródłowy, aby sprawdzić potwierdzenia dla wybranych nabywców, ponieważ niektórzy sprzedawcy detaliczni oznajmili, że nie potwierdzą faktycznych sald na koniec okresu sprawozdawczego.

W celu ustalenia istnienia i dokładności należności przygotowana zostanie próba statystyczna (z zastosowaniem próbkowania według jednostek pieniężnych).

Pytanie	Reakcja
Cel testu	<i>Upewnienie się co do istnienia i dokładności należności poprzez wybór próby sald należności i wystanie listów z prośbą o potwierdzenie.</i>
RIZ w odnośnych stwierdzeniach	<i>Istnienie = umiarkowane ryzyko Dokładność = niskie ryzyko</i>
Badana populacja	<i>Salda należności na koniec okresu sprawozdawczego</i>
Wartość pieniężna populacji	177 203€
Szczególne pozycje podlegające osobnej ocenie	38 340€
Obniżenie ryzyka uzyskane z testowania skuteczności działania kontroli wewnętrznej	<i>Umiarkowane</i>
Obniżenie ryzyka uzyskane poprzez inne procedury, na przykład procedury oszacowania ryzyka	<i>Ograniczone</i>
Stosowany współczynnik ufności (ograniczony o obniżenie ryzyka uzyskane z innych źródeł)	<i>Testy kontroli zaplanowane dla przychodów/należności/wpłat; stąd zastosowany będzie poziom ufności 75% lub współczynnik ufności 1,4.</i>
Istotność	15 000€
Oczekiwane odchylenia w próbie	<i>Brak</i>

Szacowanie wielkości próby

Szczególne pozycje zostaną przebadane osobno. Występują dwie pozycje należności od stron powiązanych: 28 340€ od Katarzyny Delta i 10 000€ od Wincentego Sarny. Należy je osobno potwierdzić.

Istnienie i dokładność pozostałego salda należności z tytułu dostaw towarów i usług w kwocie 138 863€ (177 203€ – 38 340€) musi zostać przebadana z zastosowaniem potwierdzeń należności. Ponieważ niektórzy z nabywców nie mogą potwierdzić sald po fakcie, potwierdzenia sald należności będą opierały się na potwierdzeniu faktur oraz:

- Przedział próbkowania:

$$\text{Precyzja (istotność)} \div \text{Współczynnik ufności } 15\,000\text{€} \div 1,4 (75\%) = 10\,714\text{€}$$
- Wielkość próby:

$$\text{Badana populacja} \div \text{przedział próbkowania}$$

$$\text{Wykluczenie szczególnych pozycji usuniętych do osobnej oceny } 138\,340\text{€} \div 10\,714\text{€} = 13$$

Ponieważ jednostkami próby w tej populacji są faktury, próba składa się z 13 faktur, które należy wybrać do uzyskania potwierdzenia i dwóch rozpoznanych powyżej sald transakcji ze stronami powiązаныmi.

Wybór faktur do badania

Wybór faktur i klientów w celu uzyskania potwierdzenia nastąpi z zastosowaniem próbkowania według jednostek pieniężnych. Dla pozostałego salda należności z tytułu dostaw towarów i usług w kwocie 138 340€ wybrano punkt wyjścia 913€. Następnie wybrano 13 faktur, stosując przedział próbkowania 10 714€.

Studium przypadku B – Kumar i Spółka

Ustalenie zakresu testowania

Projektowanie dalszych procedur – salda należności

Program procedur badania dla Kumar:

Saldo – należności (N)

Podstawowe procedury:

Procedura	Stwierdzenia	Prace przeprowadzone przez (WP) i nr D/R	Uwagi:
<p>Procedury analityczne</p> <p>Przeprowadź procedury analityczne dla salda należności, struktury wiekowej i kluczowych wskaźników, a także porównaj trendy i wyniki z poprzednim okresem sprawozdawczym.</p>	<i>K I DW</i>	<i>C.110 LP</i>	<p>Rotacja należności w dniach wzrosła do 106 dni z 58 dwa lata temu.</p> <p>Większość wzrostu zdaje się wynikać ze wzrostu należności od Delty.</p>
<p>Wykaz</p> <p>Uzyskaj wykaz struktury wiekowej należności, sprawdź dokładność arytmetyczną, uzgodnij z księgą główną i wraz z Renatą przejrzyj ten wykaz pod kątem transakcji ze stronami powiązanymi.</p> <p>Sprawdź dokładność wiekowania, dokonując przeglądu 5 faktur, wybranych według osądu, i uzyskaj pewność, że raport dotyczący wiekowania jest dokładny.</p>	<i>DW</i>	<p><i>C.105 LP</i></p> <p><i>C.105 LP</i></p>	<p>Wykaz jest zgodny z księgą główną i nie znaleziono błędów w wiekowaniu ani w obliczeniach arytmetycznych.</p> <p>Nie odnotowano dowodów.</p>
<p>Odpis</p> <p>Uzyskaj szczegółowe dane dotyczące odpisu od Rajmunda i przejrzyj dane dotyczące wiekowania. Omów ściągłość należności starszych niż 90 dni. Uzyskaj wykaz późniejszych wpłat do końca badania dotyczącego zdarzeń po dniu bilansowym.</p>	<i>DW</i>	<i>C.120 LP</i>	<p>Weryfikacja wykazu z Rajmundem.</p> <p>Jedynie dwa salda są starsze niż 90 dni. Faktury powyżej 90 dni z Delty opiewają łącznie na 10 590€. Zdaniem Rajmunda są one możliwe do ściągnięcia i zostaną wkrótce zapłacone. Niektóre faktury były zapłacone po zakończeniu okresu sprawozdawczego.</p>
<p>Przyporządkowanie zdarzeń do poszczególnych okresów</p> <p>Dokonaj przeglądu próby obejmującej 10 faktur wystawionych przed i po zakończeniu okresu sprawozdawczego oraz udokumentuj procedury przyporządkowywania zdarzeń do poszczególnych okresów sprawozdawczych w celu uzyskania pewności, że transakcje zostały zarejestrowane we właściwym okresie sprawozdawczym. Zbadaj dowody na to, że towary były wysłane przed zakończeniem okresu sprawozdawczego, dla wybranych transakcji.</p>	<i>DW</i>	<i>C.122 LP</i>	<p>Nie odnotowano tu błędów i przeprowadzono badanie dotyczące przyporządkowania zdarzeń do poszczególnych okresów w odniesieniu do przychodów.</p> <p>Wszystkie zapisy dziennika blisko zakończenia okresu sprawozdawczego przejrzone w D/R 626.</p>

Procedura	Stwierzenia	Prace przeprowadzone przez (WP) i nr D/R	Uwagi:
<p>Potwierdzenia</p> <p>Potwierdź wszystkie salda stron powiązanych.</p> <p>Wybierz według osądu salda należności (z wyłączeniem sald stron powiązanych powyżej), aby uzyskać zakres 60%.</p> <p>Sprawdź próbę nazw i adresów przed wysłaniem potwierdzeń w celu upewnienia się, że dane dotyczące firm są dokładne.</p> <p>Wykonaj telefony do firm, które odesłały do nas potwierdzenia w celu potwierdzenia szczegółów.</p> <p>Przeprowadź alternatywne procedury dla potwierdzeń, które nie zostały odesłane.</p>	I DW	C.130 LP	<p><i>Potwierdzono należności od Delty i uzgodniono saldo z aktami dokumentacji roboczej dotyczącej Delty.</i></p> <p><i>Procent otrzymanych odpowiedzi dla potwierdzeń dotyczących należności wynosi jedynie 45%, więc przeprowadzono procedury alternatywne.</i></p>

Procedury wiarygodności – próbkowanie

Próba potwierdzeń została rozszerzona dla umiarkowanego poziomu ryzyka. Podjęto decyzję o poleganiu na procedurach wiarygodności.

Rozszerzone/inne procedury badania wiarygodności

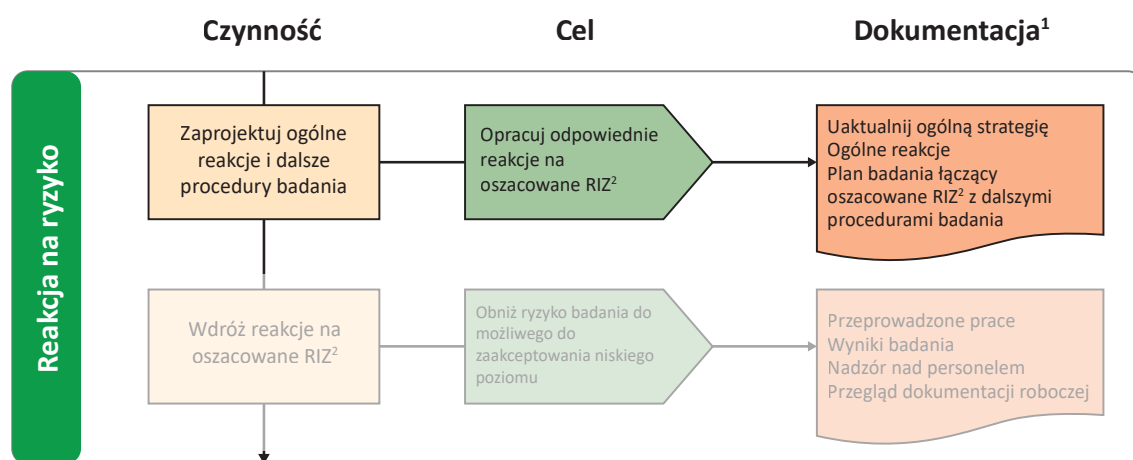
Biorąc pod uwagę ryzyko obejścia procedur kontroli przez kierownictwo sprawdzono nazwy i adresy dla próby wysłanych potwierdzeń. Dla wszystkich potwierdzeń odesłanych faksem potwierdzono szczegółowe dane poprzez rozmowę telefoniczną w celu upewnienia się o ich dokładności.

18

DOKUMENTOWANIE PRZEPROWADZONYCH PRAC

Zawartość rozdziału	Odpowiedni MSB
Wytyczne dotyczące właściwej i odpowiedniej dokumentacji reakcji biegłego rewidenta na ryzyko w aktach dokumentacji roboczej badania w formie papierowej.	230

Ilustracja 18.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
230.7	Biegły rewident sporządza dokumentację badania bez zbędnej zwłoki. (Zob. par. A1)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
230.8	Biegły rewident sporządza dokumentację badania wystarczającą do tego, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, który nie miał wcześniejszych powiązań z tym badaniem, zrozumienie: (zob. par. A2–A5, A16–A17) <ul style="list-style-type: none"> (a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur badania w celu wypełnienia wymogów MSB i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych, (zob. par. A6–A7) (b) rezultatów przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania, oraz (c) znaczących spraw, które pojawiły się podczas badania, dotyczących ich wniosków i znaczących zawodowych osądów dokonanych przy formułowaniu tych wniosków. (Zob. par. A8–A11)
230.9	Dokumentując rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania biegły rewident opisuje: <ul style="list-style-type: none"> (a) rozpoznaną charakterystykę określonych, zbadanych pozycji lub spraw, (zob. par. A12) (b) kto wykonał daną pracę w ramach badania i datę jej ukończenia, oraz (c) kto dokonał przeglądu wykonanej pracy, datę oraz zakres tego przeglądu. (Zob. par. A13)
230.10	Biegły rewident dokumentuje rozmowy z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami dotyczące znaczących spraw, w tym charakter tych znaczących spraw, oraz kiedy i z kim przeprowadził rozmowy. (Zob. par. A14)

18.1 Przegląd

Dokumentacja robocza odgrywa decydującą rolę w planowaniu i przeprowadzaniu badania. Dostarcza dowodów, że praca faktycznie została wykonana oraz stanowi podstawę dla sprawozdania biegłego rewidenta. Będzie ona także użyta w przeglądach kontroli jakości, monitorowaniu zgodności z MSB oraz wymaganiami związanymi z wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz w potencjalnych inspekcjach stron trzecich.

Konkretne wymagania i charakter badania omówiono szeroko w tomie 1, w rozdziale 16, tutaj zatem nie są powtarzane. Ilustracja poniżej przedstawia listę kontrolną dla niektórych kwestii, które wymagają uwzględnienia przy kompletowaniu akt badania.

Ilustracja 18.1-1

Rozważania dotyczące dokumentacji	Tak/Nie
Czy udokumentowano zgodność z wymaganiami firmy audytorskiej dotyczącymi dokumentacji ustalonymi w instrukcji kontroli jakości?	
Czy dokumentacja dotycząca badania jest dobrze zorganizowana oraz kompletna i czy zawiera jasne odnośniki do miejsc, w których omówiono znaczące kwestie?	
Czy dokumentacja wskazuje: <ul style="list-style-type: none"> • kto przeprowadził daną pracę w ramach badania i datę ukończenia tej pracy, • kto dokonał przeglądu wykonanej pracy, datę oraz zakres tego przeglądu, • wyniki rozmów z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami na temat znaczących spraw, w tym charakter omawianych spraw, oraz kiedy i z kim przeprowadzono rozmowy. 	
Czy doświadczony biegły rewident, który nie miał wcześniej powiązań z badaniem, jest w stanie zrozumieć: <ul style="list-style-type: none"> • rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania, że są zgodne z mającymi zastosowanie przepisami prawa, regulacjami oraz wymogami zawodowymi, • wyniki procedur badania i uzyskane dowody badania, • charakter pojawiających się znaczących spraw, wyciągnięte wnioski i znaczące zawodowe osądy dokonane przy ich formułowaniu. 	

Rozważania dotyczące dokumentacji	Tak/Nie
<p>Czy akta zawierają dokumentację odnoszącą się do:</p> <ul style="list-style-type: none"> • istnienia wstępnych warunków badania oraz decyzja akceptacji lub kontynuacji zlecenia, • ogólnej strategii badania, • dyskusji w zespole realizującym badanie, • kluczowych elementów uzyskanego zrozumienia jednostki oraz każdego z pięciu elementów kontroli wewnętrznej, w tym źródeł uzyskanych informacji, • wyników przeprowadzenia procedur oszacowania ryzyka, • zidentyfikowanego i oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia, • szczegółowego planu badania w odniesieniu do oszacowanego ryzyka, • wyników przeprowadzonych procedur badania, w tym odpowiedności i wiarygodności uzyskanych dowodów i potraktowania znalezionych wyjątków oraz ewentualnych wymaganych zmian oszacowanego ryzyka, • informacji i procedur przeprowadzonych w celu odniesienia się do wszelkich przejawów oszustwa zidentyfikowanych podczas badania, • zmian w istotności wynikających z uzyskania nowych informacji, • wystarczających informacji, by ponownie przeprowadzić każdą procedurę w razie takiej konieczności, • wszelkich znaczących zmian ogólnej strategii badania lub planu badania dokonanych podczas zlecenia badania oraz powody tych zmian, • informacji wystarczająco szczegółowo przedstawiających prace zrealizowane przez biegłego rewidenta i jego zawodowy osąd na poparcie KSpB, które według biegłego rewidenta należy przedstawić, lub na poparcie stwierdzenia, że nie ma żadnych KSpB - w przypadku gdy MSB 701 ma zastosowanie, • szczegółów ważnych zagadnień i ich rozwiązań, takich jak istotne zniekształcenia, kwestie dotyczące szacunków kierownictwa, zdarzeń po dacie bilansu oraz innych zagadnień, których wynikiem mogła być modyfikacja opinii z badania,. 	
<p>Czy konsultacje wewnątrz firmy audytorskiej i z ekspertami zatrudnionymi przez biegłego rewidenta oraz kierownictwo zostały udokumentowane?</p> <p>Tam, gdzie korzystano z pomocy eksperta, czy odpowiedniość pracy eksperta stanowiącej dowód badania została udokumentowana?</p>	
<p>Czy zgodność z wymaganiami MSB 600 dotycząca komunikacji z biegłymi rewidentami części składowych została udokumentowana?</p>	
<p>Czy, w przypadku gdy MSB 701 ma zastosowanie, ustalenie przez biegłego rewidenta kluczowych spraw badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta zostało udokumentowane?</p>	
<p>Czy wszystkie wymogi dotyczące dokumentacji dla każdego odpowiedniego MSB zostały spełnione? (Listę MSB z poszczególnymi wymogami dotyczącymi dokumentacji można znaleźć w tomie 1, w rozdziale 16).</p>	

Własność dokumentacji

O ile przepisy prawa lub regulacja nie stanowią inaczej, dokumentacja badania jest własnością firmy audytorskiej.

Kopie rejestrów jednostki

Wypisy lub kopie dokumentów jednostki (na przykład znaczące i konkretne kontrakty oraz umowy) mogą, jeżeli zostanie to uznane za stosowne, zostać włączone do dokumentacji badania. Kopie dokumentacji księgowej jednostki nie zastępują jednak odpowiedniej dokumentacji badania.

UWAGA**Sporządzanie dokumentacji we właściwym terminie**

Sporządzenie na czas dokumentacji badania pomaga podnieść jakość badania i ułatwia efektywny przegląd i ocenę uzyskanych dowodów badania i sformułowanych wniosków przed sporządzeniem sprawozdania biegłego rewidenta. Dokumentacja sporządzona po wykonaniu prac w ramach badania będzie prawdopodobnie mniej dokładna niż dokumentacja sporządzona w czasie wykonywania prac.

Czy same akta zlecenia są wystarczające?

Tam, gdzie to możliwe, dokumentacja z badania powinna być na tyle jasna i zrozumiała, by nie było potrzeby dodatkowych ustnych wyjaśnień. Same wyjaśnienia ustne nie stanowią potwierdzenia przeprowadzonej pracy ani wyciągniętych wniosków. Mogą jednak być wykorzystane do wytłumaczenia lub wyjaśnienia informacji zawartych w dokumentacji badania.

Niespójności

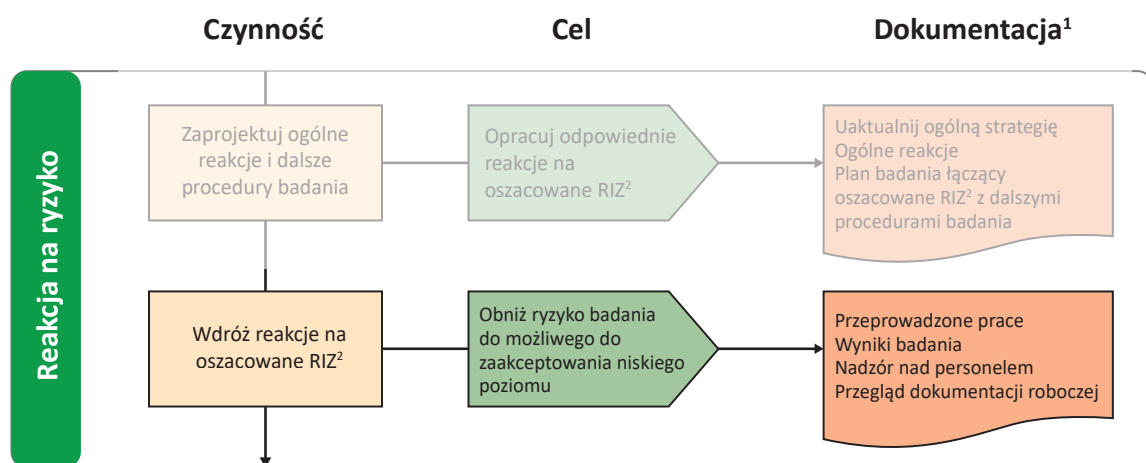
Jeżeli uzyskano dowody badania, które są niespójne z ostatecznym wnioskiem dotyczącym znaczącej sprawy, to należy dopilnować, aby udokumentować sposób, w jaki biegły rewident odniósł się do tej niespójności. Nie oznacza to, że biegły rewident musi zachować błędną lub zastąpioną dokumentację.

19

PISEMNE OŚWIADCZENIA

Zawartość rozdziału	Odpowiedni MSB
Wytyczne dotyczące uzyskania pisemnych potwierdzeń oświadczeń kierownika jednostki.	580

Ilustracja 19.0-1



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
580.6	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, że są one przekonane, iż wywiązały się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego oraz kompletność informacji przekazanych biegłemu rewidentowi, (b) poparcie innych dowodów badania mających znaczenie dla sprawozdania finansowego lub określonych stwierdzeń w nim zawartych za pomocą pisemnych oświadczeń, jeżeli zostało to uznane za konieczne przez biegłego rewidenta lub jest wymagane przez inne MSB, oraz (c) właściwa reakcja na złożone przez kierownictwo oraz gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór, pisemne oświadczenia lub niezłożenie pisemnych oświadczeń, których wymagał biegły rewident od kierownictwa lub gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
580.9	Biegły rewident zwraca się do kierownictwa z wnioskiem o pisemne oświadczenia stosownie do odpowiedzialności za sprawozdanie finansowe i wiedzy na temat spraw, których dotyczą oświadczenia. (Zob. par. A2–A6)
580.10	Biegły rewident zwraca się do kierownictwa z wnioskiem o złożenie pisemnego oświadczenia, że kierownictwo wywiązało się z odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmującymi, gdzie to odpowiednie, jego rzetelną prezentację, zgodnie z warunkami zlecenia badania. (Zob. par. A7–A9, A14, A22)
580.11	Biegły rewident zwraca się do kierownictwa z wnioskiem o złożenie pisemnego oświadczenia, że: <ul style="list-style-type: none"> (a) przedstawiło biegłemu rewidentowi wszystkie odpowiednie informacje i zapewniło taki dostęp jak uzgodniono w warunkach zlecenia badania, oraz (b) wszystkie transakcje zostały zaewidencjonowane i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A7–A9, A14, A22)
580.12	Odpowiedzialność kierownictwa jest opisana w pisemnych oświadczeniach wymaganych przez paragrafy 10 i 11 w taki sposób, w jaki jest ona opisana w warunkach zlecenia badania.
580.13	Inne MSB wymagają od biegłego rewidenta zwrócenia się z wnioskiem o pisemne oświadczenia. Jeżeli oprócz wymaganych oświadczeń, biegły rewident stwierdza, że konieczne jest uzyskanie jednego lub więcej pisemnych oświadczeń na poparcie innych dowodów badania mających znaczenie dla sprawozdania finansowego lub jednego, lub więcej zawartych w nim konkretnych stwierdzeń, to wymaga także innych pisemnych oświadczeń. (Zob. par. A10–A13, A14, A22)
580.14	Data pisemnych oświadczeń powinna być możliwie najbliższa dacie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, ale nie późniejsza od niej. Pisemne oświadczenia odnoszą się do wszystkich sprawozdań finansowych i okresów sprawozdawczych objętych sprawozdaniem biegłego rewidenta. (Zob. par. A15–A18)
580.15	Pisemne oświadczenia powinny mieć formę listu oświadczającego zaadresowanego do biegłego rewidenta. Jeżeli przepisy prawa lub regulacje wymagają od kierownictwa złożenia na piśmie publicznych oświadczeń dotyczących jego odpowiedzialności, a biegły rewident stwierdza, że takie oświadczenia dostarczają niektórych lub wszystkich oświadczeń wymaganych przez paragrafy 10 lub 11, to odnośne sprawy objęte takimi oświadczeniami nie muszą być włączone do listu oświadczającego. (Zob. par. A19–A21)
580.16	Jeżeli biegły rewident ma wątpliwości co do kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub staranności kierownictwa, bądź co do przywiązania do lub egzekwowania tych wartości, biegły rewident określa wpływ, jaki takie wątpliwości mogą mieć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i ogólnie na dowody badania. (Zob. par. A24–A25)
580.19	Jeżeli kierownictwo nie składa jednego lub kilku wymaganych pisemnych oświadczeń, biegły rewident: <ul style="list-style-type: none"> (a) omawia tę sprawę z kierownictwem, (b) dokonuje ponownej oceny uczciwości kierownictwa oraz ocenia wpływ, jaki może to mieć na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i ogólnie na dowody badania, oraz (c) podejmuje odpowiednie działania obejmujące określenie możliwego wpływu na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, zgodnie z MSB 705 (zmienionym), mając na uwadze wymóg paragrafu 20 niniejszego MSB.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
580.20	Biegły rewident odstępuje od wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 705 (zmienionym), jeżeli: <ul style="list-style-type: none"> (a) biegły rewident stwierdza, że istnieje wystarczająca wątpliwość co do uczciwości kierownictwa tak, że pisemne oświadczenia wymagane przez paragrafy 10 i 11 są niewiarygodne, lub (b) kierownictwo nie składa pisemnych oświadczeń wymaganych przez paragrafy 10 i 11. (Zob. par. A26–A27)

19.1 Przegląd

Biegły rewident wymaga pisemnych oświadczeń od osób odpowiedzialnych za sporządzanie sprawozdania finansowego (zazwyczaj kierownika jednostki, ale zależnie od jednostki, odnośnych wymogów prawnych lub regulacyjnych, mogą to także być osoby sprawujące nadzór). Jedną z odpowiedzialności kierownika jednostki przy podpisaniu umowy zlecenia (patrz tom 2, rozdział 4) jest potwierdzenie oczekiwań biegłego rewidenta dotyczących otrzymania pisemnych oświadczeń sporządzonych w związku z badaniem.

W czasie trwania badania kierownik jednostki przedstawi biegłemu rewidentowi wiele ustnych oświadczeń, które mogą zostać wykorzystane jako dowody badania uzupełniające inne procedury badania. Przy końcu zlecenia te ustne oświadczenia powinny zostać włączone do pisemnych oświadczeń otrzymanych od kierownika jednostki a także, w stosownych przypadkach, od osób sprawujących nadzór.

Uwaga: Wiele innych MSB zawiera określone wymogi, zgodnie z którymi biegły rewident powinien zwrócić się z prośbą o pisemne oświadczenia.

Pisemne oświadczenie powinno zawierać konkretne wymagane oświadczenia, a także przekonanie kierownika jednostki, że:

- kierownik jednostki wywiązał się z odpowiedzialności dotyczącej sporządzenia sprawozdania finansowego, oraz
- informacje przekazane biegłemu rewidentowi były kompletne.

Pisemne oświadczenie powinno być otrzymane w dacie możliwie najbliższej dacie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego, ale nie późniejszej od niej. Pisemne oświadczenia odnoszą się do całego sprawozdania finansowego i okresu(ów) sprawozdawczego(ych) objętych sprawozdaniem biegłego rewidenta.

Nie należy stosować pisemnych oświadczeń kierownika jednostki jako:

- substytutu przeprowadzenia innych procedur badania, lub
- jedyne źródła dowodów dotyczących znaczących zagadnień badania.

UWAGA

Kto podpisuje oświadczenie?

W przypadku zleceń uważanych za zlecenia wysokiego ryzyka, należy rozważyć uzyskanie więcej niż jednego podpisu na pisemnym oświadczeniu. Na przykład, pisemne oświadczenie może być podpisane przez właściciela zarządzającego swoją działalnością gospodarczą i inne kluczowe osoby z kierownictwa.

Oświadczenia jako dowody badania

Pisemne oświadczenia nie stanowią same w sobie wystarczających i odpowiednich dowodów badania w żadnej ze spraw, których dotyczą. Także fakt, że kierownik jednostki złożył wiarygodne pisemne oświadczenie, nie wpływa na rodzaj i zakres innych dowodów badania, które biegły rewident uzyskuje na temat wywiązania się kierownika jednostki z jego odpowiedzialności lub na temat określonych stwierdzeń.

19.2 Zagadnienie będące przedmiotem zlecenia

Oświadczenia kierownika jednostki mogą być:

- **ustne, dokonane z inicjatywy kierownika jednostki lub na prośbę biegłego rewidenta**
Takie oświadczenia są zazwyczaj uzyskiwane podczas zlecenia badania.

- **pisemne**

Pod koniec realizacji zlecenia biegły rewident powinien zwrócić się do kierownika jednostki o pisemne oświadczenie potwierdzające pewne kwestie, takie jak:

- ustne oświadczenia wspomniane powyżej,
- wywiązanie się kierownika jednostki z odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- zaksięgowanie i odzwierciedlenie wszystkich transakcji w sprawozdaniu finansowym, oraz
- inne oświadczenia konieczne celem wsparcia uzyskanych dowodów badania.

Ilustracja 19.2-1

Formy oświadczeń kierownika jednostki	Zagadnienia przekazane w dyskusjach.
	Zagadnienia przekazane elektronicznie, na przykład e-maile, nagrane wiadomości telefoniczne lub SMS-y.
	Harmonogramy, analizy i raporty sporządzone przez jednostkę oraz notatki kierownictwa i uwagi w nich zawarte.
	Wewnętrzne lub zewnętrzne notatki lub korespondencja.
	Protokoły ze spotkań osób sprawujących nadzór oraz komitetu ds. wynagrodzeń.
	Podpisana kopia sprawozdania finansowego.
	Oświadczenie kierownictwa.

19.3 Rozważania w trakcie przeprowadzania badania

Oceniając oświadczenia kierownika jednostki należy wziąć pod uwagę następujące kwestie.

Ilustracja 19.3-1

Ocena oświadczeń kierownika jednostki	
Kwestie do rozważenia	<p>Czy od osoby wydającej oświadczenie można oczekiwać obiektywizmu i wiedzy dotyczącej zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia?</p> <p>Czy oświadczenie jest racjonalne w świetle:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zrozumienia jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta, • innych uzyskanych dowodów, w tym innych oświadczeń, otrzymanych od kierownika jednostki, • innych dowodów uzyskanych poprzez przeprowadzenie procedur badania mających osiągnąć inne cele badania? <p>Jakie dalsze procedury badania wymagane są do potwierdzenia oświadczeń? Aby potwierdzić zamiary kierownika jednostki, należy rozważyć takie źródła informacji, jak protokoły z posiedzeń zarządu, protokoły komitetów ds. inwestycji, dokumenty prawne lub korespondencja wewnętrzna i poczta elektroniczna. Na przykład, rozważając założenie o kontynuacji działalności, biegły rewident mógłby uzyskać dowody „uwiarygodniające” poprzez inspekcję protokołów z posiedzeń zarządu, dokumentów prawnych oraz informacji o dostępności finansowania itd.</p> <p>Jeżeli dowody potwierdzające nie są dostępne, czy występuje ograniczenie zakresu badania?</p> <p>W sytuacji, gdy oświadczenia kierownika jednostki są sprzeczne z innymi uzyskanymi dowodami badania:</p> <ul style="list-style-type: none"> • czy są powody, aby wątpić w uczciwość i rzetelność kierownika jednostki? Jeżeli tak, wówczas biegły rewident powinien omówić tę kwestię z osobami sprawującymi nadzór i rozważyć wpływ na oszacowanie ryzyka i potrzebę dalszych procedur badania, • czy dalsze zaufanie do jakichkolwiek innych oświadczeń kierownika jednostki jest odpowiednie i uzasadnione? <p>Rozważ najodpowiedniejszy sposób udokumentowania oświadczenia. Na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> • notatka sporządzona przez biegłego rewidenta, • pisemna notatka sporządzona przez kierownika jednostki, oraz • włączenie do oświadczenia kierownika jednostki.

19.4 Pisemne oświadczenia

Pisemne oświadczenia są ważnym źródłem dowodu badania z powodów wyszczególnionych poniżej:

- jeżeli kierownik jednostki modyfikuje lub nie składa pisemnych oświadczeń, o które był proszony, to może to uczulić biegłego rewidenta na możliwość wystąpienia jednej lub więcej znaczących spraw, oraz
- prośba o pisemne (a nie ustne) oświadczenia może skłonić kierownika jednostki do bardziej rygorystycznego rozważenia takich spraw, poprawiając tym samym jakość oświadczeń.

Pisemne oświadczenia wymagane są od osób odpowiedzialnych za sporządzenie i prezentację sprawozdania finansowego i posiadających znajomość odnośnych zagadnień. Może to być dyrektor naczelny i dyrektor finansowy jednostki lub inne osoby będące ich odpowiednikami takimi jak właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą.

Zgodnie z wymaganiami biegły rewident zwraca się z prośbą do kierownika jednostki o pisemne oświadczenie, że:

- kierownik jednostki wywiązał się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- przedstawił biegłemu rewidentowi wszystkie odnośne informacje i umożliwił dostęp do nich zgodnie z warunkami zlecenia badania, oraz
- wszystkie transakcje zostały zaksięgowane i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.

Jeżeli kierownik jednostki nie przedstawi wymaganych oświadczeń lub, jeżeli biegły rewident uzna, że istnieją wystarczające wątpliwości, co do rzetelności kierownika jednostki by uznać, że oświadczenia te nie są wiarygodne, biegły rewident musi odstąpić od wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego.

Pisemne oświadczenia potwierdzają także inne dowody dotyczące sprawozdania finansowego (zgodnie z innymi wymogami MSB) albo jedno lub więcej stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym.

Inne szczególne MSB wymagające pisemnych oświadczeń wyszczególniono poniżej.

Ilustracja 19.4-1

MSB	Tytuł	Paragraf
240	<i>Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw</i>	40
250 (zmieniony)	<i>Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego</i>	17
450	<i>Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania</i>	14
501	<i>Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji</i>	12
540	<i>Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej, i powiązanych ujawnień</i>	22
550	<i>Strony powiązane</i>	26
560	<i>Późniejsze zdarzenia</i>	9
570 (zmieniony)	<i>Kontynuacja działalności</i>	16(e)
710	<i>Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe</i>	9
720 (zmieniony)	<i>Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji</i>	13(c)

Pisemne oświadczenia odnoszą się do kwestii takich jak przedstawione poniżej.

Kierownik jednostki ma:	
Odpowiedzialność kierownika jednostki	<ul style="list-style-type: none"> Wywiązać się z odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (obejmującymi, jeżeli to stosowne, ich rzetelną prezentację, zgodnie z warunkami zlecenia badania) oraz za kompletność informacji przedstawionych biegłemu rewidentowi, oraz w niektórych przypadkach (na przykład wtedy, gdy warunki zlecenia były uzgadniane przez strony trzecie) kierownik jednostki może zostać także poproszony o ponowne potwierdzenie w pisemnych oświadczeniach uznania i zrozumienia swojej odpowiedzialności.
	Przedstawić biegłemu rewidentowi wszystkie odnośne informacje i umożliwić dostęp zgodnie z warunkami zlecenia badania; oraz
	Ująć wszystkie transakcje w księgach rachunkowych i odzwierciedlić je w sprawozdaniu finansowym.

Ilustracja 19.4-3

Kierownik jednostki oświadcza, że:	
Poszczególne oświadczenia	<p>Wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości są odpowiednie oraz zgodne ze stosownymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>Poniżej wymienione kwestie, odnoszące się do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zostały ujęte, wycenione, zaprezentowane lub ujawnione zgodnie z tymi założeniami:</p> <ul style="list-style-type: none"> plany lub zamiary, które mogą wpłynąć na wartość bilansową lub klasyfikację aktywów i zobowiązań, zobowiązania, zarówno istniejące, jak i warunkowe, tytuł własności lub kontrola nad aktywami, poręczenia lub obciążenia aktywów oraz aktywa zastawione jako zabezpieczenie, oraz wymogi prawne, regulacje i ustalenia umów, które mogą wpływać na sprawozdanie finansowe, w tym ich nieprzestrzeganie. <p>Kierownik jednostki przekazał wszystkim znane słabości kontroli wewnętrznej, których jest świadomy.</p> <p>Przekazano informacje o wszelkich powodach wyboru przez jednostkę określonego kierunku działań.</p> <p>Intencje kierownika jednostki w odniesieniu do [określić zagadnienie] są następujące: [opisać plany jednostki lub intencje].</p>
Inne informacje	<p>W przypadku, gdy kierownik jednostki planuje opublikować „inne informacje”, jak np. raport roczny, ale niektóre lub wszystkie dokumenty, które mają być opublikowane, nie będą dostępne do daty sprawozdania biegłego rewidenta, należy zwrócić się do kierownika jednostki o przedstawienie pisemnego oświadczenia.</p> <p>Oświadczenie to określałoby, że ostateczna wersja takiego dokumentu (takich dokumentów) zostanie przekazana biegłemu rewidentowi, gdy będzie dostępna, przed jej publikacją przez jednostkę tak, aby biegły rewident mógł zakończyć procedury wymagane przez MSB 720 (zmieniony). Biegły rewident może również uznać za przydatne zwrócenie się do kierownika jednostki o inne pisemne oświadczenia jako uzupełniające takie oświadczenie, w stosownych przypadkach (zob. MSB 720 (zmieniony) A22).</p>

Ilustracja 19.4-4

Uwagi:	
Sformułowania zawierające zastrzeżenie	W niektórych przypadkach kierownik jednostki może zamieścić sformułowania zawierające zastrzeżenie, że oświadczenia zostały złożone zgodnie z jego najlepszą wiedzą i przekonaniem. Takie sformułowania mogą być zaakceptowane, o ile biegły rewident jest przekonany, że oświadczenia składają osoby w odpowiednim zakresie odpowiedzialne i posiadające wiedzę na temat spraw objętych oświadczeniami.
Nieznaczące zniekształcenia	Uzyskując oświadczenia na temat zniekształceń można określić kwotę progową, poniżej której każde poszczególne zniekształcenie może być uważane za nieznaczące.
Data pisma	Sprawozdanie biegłego rewidenta nie może nosić daty wcześniejszej od daty pisemnych oświadczeń, jako że oświadczenia są częścią dowodów badania.
Kierowanie pisma do biegłego rewidenta	Wymagane pisemne oświadczenia powinny być włączone do pisma kierowanego do biegłego rewidenta.
Zgłaszanie oświadczeń osobom sprawującym nadzór	MSB 260 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta, aby przedstawił osobom sprawującym nadzór pisemne oświadczenia, o złożenie których biegły rewident występował z wnioskiem do kierownika jednostki.
Zapytania kierownika jednostki skierowane do innych osób	Jeżeli kierownik jednostki nie ma wystarczającej wiedzy, która mogłaby być podstawą pisemnych oświadczeń, może postanowić o skierowaniu zapytań do innych osób uczestniczących w sporządzaniu/prezentacji sprawozdania finansowego i zawartych w nich stwierdzeń. Obejmuje to osoby dysponujące specjalistyczną wiedzą.

Wątpliwości dotyczące złożonych i niezłożonych oświadczeń

Jeżeli istnieją wątpliwości, co do wiarygodności pisemnych oświadczeń lub pisemne oświadczenia, o które poproszono i nie zostały one złożone, biegły rewident rozważa charakter sprawy i podejmuje stosowne działania.

Ilustracja 19.4-5

Wątpliwości	Odpowiedź biegłego rewidenta
Nie przedstawiono pisemnych oświadczeń, o które poproszono	<ul style="list-style-type: none"> • Omówienie tego zagadnienia z kierownikiem jednostki; • Weryfikacja oceny prawości kierownika jednostki oraz ocena wpływu, jaki może to wywierać na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i dowodów badania w ogólności; oraz • Podjęcie odpowiednich działań, w tym ustalenie możliwego wpływu na opinię zawartą w sprawozdaniu biegłego rewidenta.
Stwierdzone niespójności	<ul style="list-style-type: none"> • Przeprowadzenie dodatkowych procedur badania w celu podjęcia próby rozwiązania sprawy; • Jeżeli sprawa pozostaje niewyjaśniona, należy zweryfikować ocenę kompetencji, uczciwości, wartości etycznych lub rzetelności kierownika jednostki, bądź jego przywiązanie do tych wartości lub ich przestrzeganie oraz ustalić wpływ, jaki może to wywierać na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i ogólnie na dowody badania.
Niekompetencja kierownika jednostki, brak uczciwości lub wartości etycznych	<p>Należy ustalić wpływ, jaki mogą wywierać te kwestie na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i ogólnie na dowody badania.</p> <p>Biegły rewident odstępkuje od wyrażenia opinii z badania sprawozdania finansowego, jeśli:</p> <ul style="list-style-type: none"> • stwierdza, że wątpliwości, co do uczciwości kierownika jednostki wystarczają do tego, aby pisemne oświadczenia nie były wiarygodne, lub • kierownik jednostki nie składa wymaganych pisemnych oświadczeń.

Uzupełniające/dodatkowe oświadczenia

Oprócz wymaganych pisemnych oświadczeń, biegły rewident może uznać za konieczne zwrócić się o:

Uzupełniające oświadczenia na temat sprawozdania finansowego

Takie pisemne oświadczenia mogą uzupełniać pisemne oświadczenia, o których mowa w MSRF 580.10, ale nie stanowią ich części. Mogą one obejmować na przykład kwestie:

- czy wybór i zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości są odpowiednie, oraz
- czy poniżej wymienione zagadnienia zostały ujęte, wycenione, zaprezentowane lub ujawnione zgodnie z tymi założeniami:
 - plany lub zamiary, które mogą wpłynąć na wartość bilansową lub klasyfikację aktywów i zobowiązań,
 - zobowiązania, zarówno istniejące, jak i warunkowe,
 - tytuł własności lub kontrola nad aktywami, poręczenia lub obciążenia aktywów oraz aktywa zastawione jako zabezpieczenie, oraz
 - wymogi prawne i regulacje oraz ustalenia umów, które mogą wpływać na sprawozdanie finansowe, w tym ich nieprzestrzeganie.

Dodatkowe pisemne oświadczenia

Oprócz pisemnych oświadczeń wymaganych przez MSRF 580.11, biegły rewident może uznać za konieczne zwrócić się o inne pisemne oświadczenia takie jak:

- potwierdzenie, że kierownik jednostki przekazał wszystkie informacje na temat słabości kontroli wewnętrznej, których jest świadomy, oraz
- poszczególne stwierdzenia. W niektórych przypadkach, uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania może nie być możliwe bez pisemnych oświadczeń kierownika jednostki potwierdzających powody, osądy lub zamiary kierownika jednostki odnoszące się do poszczególnych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym. Zagadnienia do rozważenia obejmują:
 - historię jednostki w zakresie wykonania zgłoszonych wcześniej zamiarów,
 - powody, dla których jednostka wybiera określony kierunek działań,
 - zdolność jednostki do realizowania określonego kierunku działań,
 - istnienie lub brak innych informacji, które mogły zostać uzyskane podczas badania i mogą być niespójne z osądem lub zamiarem kierownika jednostki.

UWAGA

Należy znaleźć czas na spotkanie z kierownikiem jednostki w celu wyjaśnienia charakteru wymaganych oświadczeń oraz upewnienia się, że kierownik jednostki ma pełną świadomość tego, co zgadza się podpisać.

19.5 Przykłady pisemnych oświadczeń

Przykładowe pisemne oświadczenie kierownika jednostki znajdujące się w poniższych materiałach studium przypadku pochodzi z MSRF (ISA) 580.

19.6 Studium przypadku – oświadczenia kierownika jednostki

Szczegóły dotyczące studiów przypadków opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Oświadczenia kierownika jednostki

Poniżej znajdują się przykładowe oświadczenia kierownika jednostki wystosowane przez Sylwestra oraz niektóre dalsze procedury badania, które można zastosować.

Oświadczenie kierownika jednostki	Ocena
<i>Nie wystąpiły żadne uszkodzenia narzędzi, które zostały zastąpione przez nowe maszyny. Dzieje się tak, ponieważ maszyny się psują, dlatego starsze z nich będą czasami potrzebne podczas naprawy innej maszyny.</i>	<i>Skieruj zapytania do kierownika produkcji i innych osób w celu określenia, czy narzędzia i sprzęt, nowe i stare, są obecnie używane i czy są nadal sprawne. Można to ustalić poprzez fizyczne sprawdzenie i przegląd rejestru konserwacji.</i>
<i>Nie jest wymagany dodatkowy odpis na nieznacznie uszkodzone produkty zidentyfikowane podczas spisu z natury zapasów.</i>	<i>Sprawdź, czy po zakończeniu okresu sprawozdawczego produkty te zostały faktycznie sprzedane. Skieruj do kierownika produkcji zapytania, czy uszkodzone produkty zostały sprzedane „takie, jakie były”, czy naprawione (jeżeli tak – jaki był koszt naprawy), czy też zostały sprzedane z rabatem.</i>

Na zakończenie badania ważne oświadczenia zostaną udokumentowane w oświadczeniu kierownika jednostki, podpisanym przez Sylwestra Deltę oraz Jacka Koniecznego.

Delta Meble nie sporządza raportu rocznego, w związku z tym nie mają zastosowania oświadczenia kierownika jednostki wymagane przez MSB 720 (zmieniony).

Oświadczenia takie mogą zostać ujęte w następujący sposób:

Delta Meble (Blankiet firmowy)

15 marca 20X3 r.

Do: Jamel, Woodwind & Wing LLP 55 Kingston St. Cabetown, United Territories 123-50004

Szanowny Panie Lewicki,

Niniejsze pisemne oświadczenie składamy w związku z badaniem sprawozdania finansowego Delta Meble za rok kończący się 31 grudnia 20X2 r. mającym na celu wyrażenie opinii, czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Potwierdzamy, że:

Sprawozdanie finansowe

- Wywiązaliśmy się z naszej odpowiedzialności za sporządzenie, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, sprawozdania finansowego, zgodnie z warunkami zlecenia badania z dnia 15 października 20X2 r.; w szczególności, sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z tymi standardami.
- Znaczące założenia przyjęte przez nas przy ustalaniu szacunków księgowych, w tym wycenianych według wartości godziwej, są racjonalne.
- Powiązania i transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.
- Wszystkie późniejsze zdarzenia, które nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego w związku, z którymi Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.
- Skutki nieskorygowanych zniekształceń są dla sprawozdania finansowego jako całości nieistotne, zarówno pojedynczo jak i łącznie. Lista nieskorygowanych zniekształceń stanowi załącznik do pisemnego oświadczenia.
- Spółka wypełniła wszystkie warunki umów, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe w razie ich niedopełnienia.
- Nie wystąpiły przypadki nieprzestrzegania wymogów ustalonych przez organy regulacyjne, które mogłyby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe w razie ich niedopełnienia.
- Spółka posiada właściwe tytuły prawne do wszystkich aktywów oraz nie ustanowiono żadnych zastawów, ani obciążeń na aktywach spółki, za wyjątkiem tych, które zostały ujawnione w Nocie X informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.
- Nie planujemy zaniechania wytwarzania żadnego asortymentu produktów, ani też nie mamy innych planów, ani zamiarów, których skutkiem byłoby powstanie nadmiernych lub przestarzałych zapasów, a także zapasy nie są też wykazane w kwocie przewyższającej ich cenę sprzedaży netto.
- Nie wystąpiła utrata wartości netto aktywów trwałych (narzędzi), których funkcje są obecnie spełniane przez nowe maszyny.

Przekazane informacje

- Zapewniliśmy Panu:
 - dostęp do wszystkich informacji, takich jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy, co do których jesteśmy świadomi, że mają związek z przygotowaniem sprawozdania finansowego,
 - dodatkowe informacje, o które byliśmy poproszeni w związku z badaniem, oraz
 - nieograniczony kontakt z osobami z jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznał Pan za konieczne.
- Wszystkie transakcje zostały ujęte w księgach rachunkowych i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym.
- Ujawniliśmy Panu wyniki naszego oszacowania ryzyka, że sprawozdanie finansowe może na skutek oszustwa zawierać istotne zniekształcenia.
- Ujawniliśmy Panu wszystkie informacje o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa, którego jesteśmy świadomi i które wpływa na jednostkę a obejmuje:
 - Kierownictwo,
 - pracowników odgrywających znaczącą rolę przy kontroli wewnętrznej, lub
 - inne osoby w przypadku, których oszustwo może istotnie wpływać na sprawozdanie finansowe.
- Ujawniliśmy Panu wszystkie informacje na temat zarzutów o oszustwo lub podejrzenia oszustwa, wpływające na sprawozdanie finansowe jednostki, zgłoszone nam przez pracowników, byłych pracowników, analityków, regulatorów i innych.

Delta Meble (Blankiet firmowy)

- Ujawniliśmy Panu wszystkie znane lub podejrzewane przypadki nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, których skutki powinny być zostać rozważone przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.
- Ujawniliśmy Panu informacje na temat tożsamości podmiotów powiązanych z jednostką i wszystkich związków oraz transakcji z podmiotami powiązanymi, które są nam znane.

Z poważaniem

Sylwester Delta

Jacek Konieczny

Studium przypadku B – Kumar i Spółka

Oświadczenia kierownika jednostki

Poniżej znajdują się przykładowe oświadczenia kierownika jednostki wystosowane przez Rajmunda oraz niektóre mające zastosowanie dalsze procedury badania.

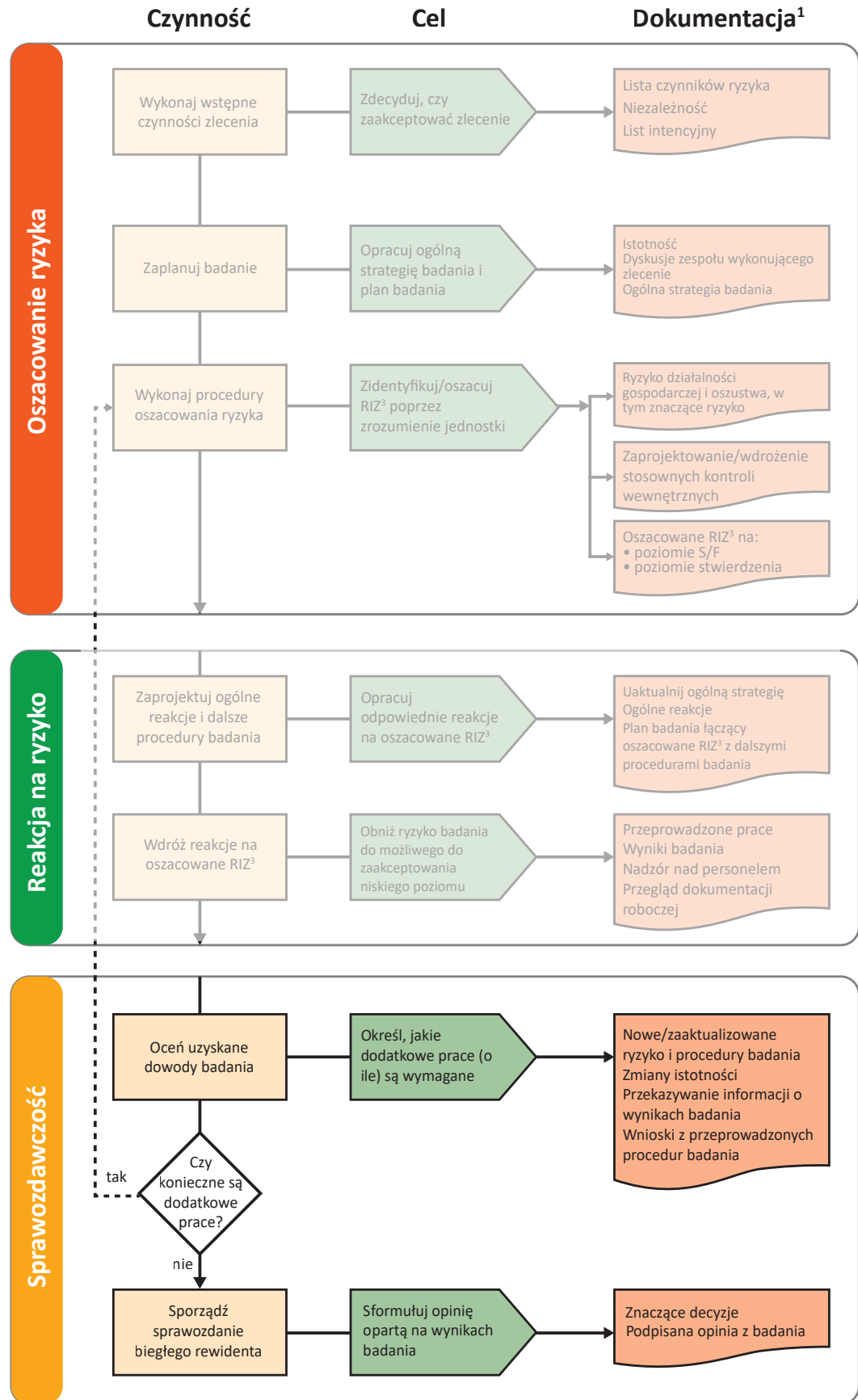
Oświadczenie kierownika jednostki	Ocena
<i>Nie ma konieczności dokonywania dodatkowego odpisu aktualizującego wątpliwe należności. Saldo Delty jest możliwe do ścisgnięcia, a inne należności nie są dość znaczące, by tworzyć na nie odpisy.</i>	<p><i>Wysłać potwierdzenie należności do Delty.</i></p> <p><i>Zapytać Rajmunda i Renatę o różne salda należności od odbiorców i historię ich płatności oraz poszukać wszelkich trendów. Zweryfikować, czy inne należności niż te od Delty są nieznaczące zgodnie z sugestią klienta.</i></p> <p><i>Dokonać przeglądu późniejszych wpłat w celu potwierdzenia ścisgalności należności.</i></p> <p><i>Wziąć pod uwagę wszelkie istotne informacje z badania Delty.</i></p>
<i>Delta jest nadal przekonana o jakości towarów, które im sprzedajemy.</i>	<p><i>Przejrzeć historię zwrotów i poszukać ewentualnych wszelkich trendów.</i></p> <p><i>Przejrzeć wyniki potwierżeń należności od Delty pod względem ewentualnych komentarzy dotyczących jakości towarów lub ścisgalności należności.</i></p> <p><i>Przeprowadzić obserwację zapasów i poszukać pozycji przestarzałych lub wykazujących mały obrót.</i></p> <p><i>Zapytać Renatę o jakość towarów i ewentualne informacje, które mogła otrzymać od Delty, odnoszące się do jakości towarów, które do tej pory zakupili.</i></p>

Na zakończenie badania ważne oświadczenia zostaną udokumentowane w oświadczeniu kierownika jednostki, podpisanym przez Rajmunda Kumara.

Oświadczenia takie mogą zostać ujęte w piśmie podobnym do przedstawionego w studium przypadku A- Delta Meble.

20

SPRAWOZDAWCZOŚĆ – PRZEGLĄD

**Uwagi:**

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.
3. RIZ = ryzyko istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
200.11	Przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego ogólnymi celami biegłego rewidenta są: (a) uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem lub błędem, wskutek czego umożliwi to biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz (b) sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdania finansowego i przekazanie stosownie do wymogów MSB informacji zgodnych z wnioskami biegłego rewidenta.
200.12	We wszystkich przypadkach, gdy nie można uzyskać racjonalnej pewności, a opinia z zastrzeżeniem w sprawozdaniu biegłego rewidenta nie wystarcza w danych okolicznościach do poinformowania o tym użytkowników sprawozdania finansowego, MSB wymagają, aby biegły rewident odmówił wyrażenia opinii lub wycofał się (lub zrezygnował) ze zlecenia, jeżeli wycofanie jest możliwe w myśl obowiązujących przepisów prawa lub regulacji.

Ostatni etap badania składa się z następujących elementów:

Ilustracja 20.0-2



* OSN = Osoby sprawujące nadzór

W niniejszym Przewodniku odniesiono się do następujących pojęć związanych z etapem sprawozdawczości:

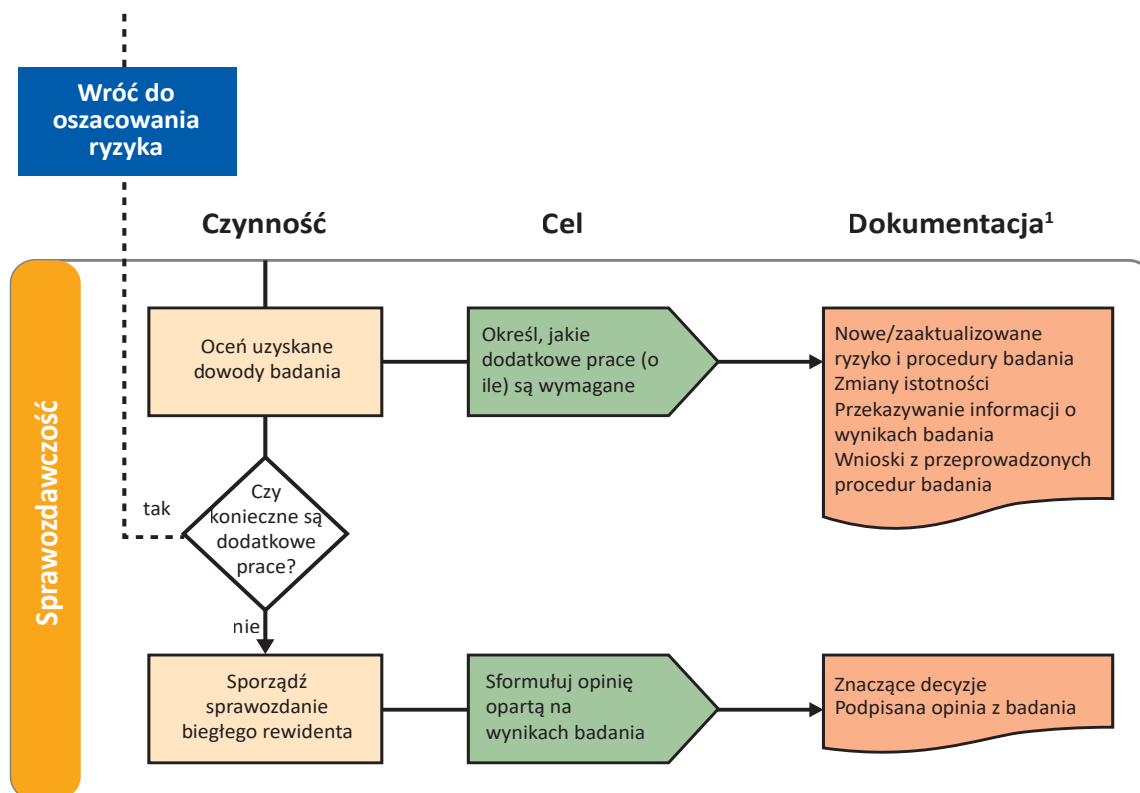
Ilustracja 20.0-3

	Tom i rozdziały
Późniejsze zdarzenia	T1- 13
Kontynuacja działalności	T1- 14
Dokumentacja badania	T1 – 16
Przekazywanie informacji o ustaleniach z badania	T2 – 22
Sprawozdanie biegłego rewidenta	T1 – 17

21

OCENA DOWODÓW BADANIA

<i>Zawartość rozdziału</i>	Odpowiednie MSB
Wytoczne dotyczące oceny wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania mających umożliwić wyciągnięcie racjonalnych wniosków będących podstawą opinii z badania.	220, 330, 450, 520, 540



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
220.15	Partner odpowiedzialny za zlecenie odpowiada za: (a) kierowanie, nadzór i przeprowadzenie zlecenia badania zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, oraz (zob. par. A13–A15, A20) (b) sporządzenie sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie w danych okolicznościach.
220.16	Partner odpowiedzialny za zlecenie ponosi odpowiedzialność za przeglądy przeprowadzane zgodnie z politykami i procedurami firmy dotyczącymi przeglądu. (Zob. par. A16–A17, A20)
220.17	W dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta partner odpowiedzialny za zlecenie upewnia się poprzez przegląd dokumentacji badania oraz dyskusji w gronie zespołu wykonującego zlecenie, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające sformułowane wnioski oraz sprawozdanie biegłego rewidenta, które będzie wydane. (Zob. par. A18-A20)
220.18	Partner odpowiedzialny za zlecenie: (a) przyjmuje odpowiedzialność za zespół wykonujący zlecenie podejmujący odpowiednie konsultacje dotyczące trudnych lub spornych spraw, (b) upewnia się, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie przeprowadzili odpowiednie konsultacje podczas trwania zlecenia, zarówno w ramach zespołu wykonującego zlecenie, jak i między członkami zespołu a innymi osobami odpowiedniego szczebla z firmy lub spoza niej, (c) upewnia się, że charakter i zakres takich konsultacji oraz wnioski z nich wynikające zostały uzgodnione z konsultowaną stroną, oraz (d) stwierdza, że wnioski wynikające z takich konsultacji zostały wdrożone. (Zob. par. A21-A22)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
220.19	<p>W przypadku badania sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie oraz innych zleceń badania, jeżeli mają miejsce, w związku z którymi firma ustaliła, że konieczny jest przegląd kontroli jakości zlecenia, partner odpowiedzialny za zlecenie:</p> <p>(a) ustala, czy wyznaczono osobę przeprowadzającą przegląd kontroli jakości zlecenia,</p> <p>(b) omawia znaczące sprawy powstające w trakcie zlecenia badania, w tym zidentyfikowane w trakcie przeglądu kontroli jakości zlecenia, z osobą przeprowadzającą przegląd kontroli jakości zlecenia, oraz</p> <p>(c) nie datuje sprawozdania biegłego rewidenta do czasu zakończenia przeglądu kontroli jakości zlecenia badania. (Zob. par. A23–A25)</p>
220.20	<p>Osoba przeprowadzająca przegląd kontroli jakości zlecenia dokonuje obiektywnej oceny znaczących osądów wydanych przez zespół wykonujący zlecenie oraz wniosków wyciągniętych podczas sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta. Ocena ta obejmuje:</p> <p>(a) dyskusję na temat znaczących spraw z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie,</p> <p>(b) przegląd sprawozdania finansowego i zaproponowanego sprawozdania biegłego rewidenta,</p> <p>(c) przegląd wybranej dokumentacji badania dotyczącej znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i sformułowanych przez niego wniosków, oraz</p> <p>(d) ocenę wniosków sformułowanych podczas sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta i rozważenie, czy zaproponowane sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie. (Zob. par. A26–A28, A30–A32)</p>

21.1 Przegląd

Po przeprowadzeniu planowanych procedur badania ma miejsce ocena wyników. Obejmuje to ocenę sprawozdania finansowego, przegląd dokumentacji badania i dyskusje z zespołem wykonującym zlecenie oraz wszelkie zmiany w planie badania wynikające z przeprowadzonych procedur. Niektóre z kluczowych kwestii do rozważenia przedstawiono poniżej.

Ilustracja 21.1-1

Kontrola jakości	Partner odpowiedzialny za zlecenie ponosi odpowiedzialność za przeglądy przeprowadzane zgodnie z politykami i procedurami firmy audytorskiej dotyczącymi przeglądu oraz za odpowiedniość opinii biegłego rewidenta.
Konsultacje	Partner odpowiedzialny za zlecenie odpowiada za: <ul style="list-style-type: none"> • przeprowadzenie odpowiednich konsultacji przez zespół wykonujący zlecenie, (zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych firmy), w kwestiach trudnych lub spornych, oraz • udokumentowanie i wdrożenie wniosków wynikających z takich konsultacji.
Przegląd kontroli jakości zlecenia (PKJZ)	Jeżeli polityka firmy wymaga PKJZ, partner odpowiedzialny za badanie: <ul style="list-style-type: none"> • upewnia się, że wyznaczono odpowiednio wykwalifikowaną osobę dokonującą przeglądu kontroli jakości zlecenia (KJZ), • omawia znaczące kwestie dotyczące badania z osobą dokonującą przeglądu KJZ, • w przypadku, gdy mają zostać przedstawione KSpB, osoba dokonująca przeglądu kontroli jakości zlecenia sprawdza spełnienie wymogów MSB 701, w tym proponowane brzmienie sekcji KSpB, o ile sekcja taka ma być zamieszczona w sprawozdaniu biegłego rewidenta (MSB 220.A28). Więcej informacji na temat KSpB można znaleźć w tomie 1, w rozdziale 17 oraz • nie datuje sprawozdania biegłego rewidenta do czasu zakończenia PKJZ.

Ogólnie celem biegłego rewidenta jest upewnienie się, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania uzyskane na poparcie wyciągniętych wniosków oraz na wydanie odpowiednio sformułowanego sprawozdania biegłego rewidenta.

Ocena uzyskanych dowodów badania obejmuje kwestie wyszczególnione poniżej.

Istotność	<p>Czy kwoty ustalone dla istotności ogólnej i wykonawczej są w dalszym ciągu odpowiednie w kontekście faktycznych wyników finansowych jednostki?</p> <p>Jeżeli odpowiednia jest niższa ogólna istotność (dla sprawozdania finansowego jako całości) niż istotność pierwotnie ustalona, wymaga się, by biegły rewident ustalił:</p> <ul style="list-style-type: none"> • czy konieczne jest dokonanie przeglądu istotności wykonawczej, oraz • czy rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania pozostają odpowiednie.
Ryzyko	<p>Czy w świetle ustaleń dokonanych w badaniu oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierżeń jest w dalszym ciągu odpowiednie? Jeżeli nie, oszacowanie ryzyka zostanie skorygowane, a dalsze planowane procedury badania zmodyfikowane.</p>
Zniekształcenia	<p>Czy rozważono wpływ zidentyfikowanych zniekształceń i nieskorygowanych zniekształceń na badanie?</p> <p>Czy powód zniekształceń/odchylenia został wzięty pod uwagę? Mogą one wskazywać na niezidentyfikowane ryzyko znaczącej słabości w kontroli wewnętrznej.</p> <p>Czy zaplanowaną ogólną strategię i plan badania należy zaktualizować? Stosuje się to gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rodzaj zidentyfikowanych zniekształceń oraz okoliczności ich występowania wskazują na istnienie innych zniekształceń, które jeśli zostaną połączone ze zniekształceniami zgromadzonymi w czasie badania, mogą być istotne, • zniekształcenia zgromadzone w czasie badania łącznie osiągną ustalony wcześniej poziom istotności, lub • zidentyfikowano istotne zniekształcenia w ujawnieniach jakościowych. <p>Czy przeprowadzono dodatkowe procedury badania w celu ustalenia, czy zniekształcenia pozostają tam (w grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach), gdzie kierownik jednostki był proszony o ich skorygowanie?</p>
Oszustwo	<p>Czy informacje uzyskane na podstawie innych przeprowadzonych procedur oszacowania ryzyka oraz przeprowadzonych z tym związanych czynności wskazują na istnienie jednego lub większej liczby czynników ryzyka oszustwa?</p> <p>Czy procedury analityczne przeprowadzane tuż przed zakończeniem badania wskazały na występowanie poprzednio zidentyfikowanego ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem?</p> <p>Czy zidentyfikowane zniekształcenia zostały ocenione w celu ustalenia, czy wskazują one na zniekształcenie spowodowane oszustwem?</p> <p>Jeżeli tak, należy ocenić wpływ zniekształcenia na inne aspekty badania, a szczególnie na wiarygodność oświadczeń kierownika jednostki. Jest mało prawdopodobne, aby przypadek popełnienia oszustwa był zdarzeniem odosobnionym.</p> <p>Czy istnieją powody, by sądzić, że kierownik jednostki może mieć udział w zidentyfikowanych zniekształceniach, istotnych lub nie, spowodowanych oszustwem?</p> <p>Jeżeli tak, należy dokonać ponownego oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz jego wpływu na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania uwzględniających oszacowane ryzyko. Należy także rozważyć, czy okoliczności lub warunki wskazują na możliwą znowę obejmującą pracowników, kierownictwo oraz strony trzecie, rozważając jednocześnie wiarygodność wcześniej uzyskanych dowodów.</p> <p>Jeżeli zidentyfikowano ryzyko oszustwa, czy możliwe jest potwierdzenie, że sprawozdanie finansowe nie uległo istotnemu zniekształceniu spowodowanemu oszustwem? Jeżeli nie jest to możliwe, należy ustalić wpływ na badanie, w tym czy stawia to pod znakiem zapytania zdolność biegłego rewidenta do kontynuowania badania.</p>
Dowody	<p>Czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody, pozwalające na ograniczenie do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym? Należy rozważyć dalsze procedury, które mają zostać przeprowadzone.</p>
Procedury analityczne	<p>Czy procedury analityczne przeprowadzone podczas badania na etapie końcowego przeglądu badania:</p> <ul style="list-style-type: none"> • potwierdzają wyniki badania, lub • rozpoznają wcześniej niezidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia?

21.2 Ponowna ocena istotności

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
450.10	Przed oceną wpływu nieskorygowania zniekształceń, biegły rewident upewnia się, co zasadności istotności wyznaczonej zgodnie z MSB 320 w celu potwierdzenia, że pozostaje ona odpowiednia w świetle rzeczywistych wyników finansowych jednostki. (Zob. par. A14–A15)

Przed dokonaniem oceny wyników przeprowadzenia procedur i wszystkich zniekształceń z nich wynikających, biegły rewident przede wszystkim ocenia ponownie kwoty ustalone dla istotności ogólnej i wykonawczej. Jest to konieczne, ponieważ początkowe wyznaczenie poziomu istotności często opiera się na oszacowaniach wyników finansowych jednostki, a rzeczywiste wyniki finansowe mogą być inne. Niektóre czynniki prowadzące do zmiany omówiono poniżej.

- Początkowe wyznaczenie istotności nie jest już odpowiednie w kontekście faktycznych wyników finansowych jednostki.
- Dostępne są nowe informacje (na przykład oczekiwania użytkowników), które skłoniłyby biegłego rewidenta do wyznaczenia początkowo innej kwoty (lub kwot).
- Niespodziewane zniekształcenia, które mogą spowodować przekroczenie poziomu istotności dla danej poszczególniej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia.

Zawsze, gdy konieczna jest aktualizacja, wymaga się, by biegły rewident rozważył i udokumentował wpływ oszacowanego ryzyka na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania.

Jeżeli jest wymagana niższa istotność dla sprawozdania finansowego jako całości, należy także ustalić, czy konieczna jest aktualizacja istotności wykonawczej. Jeżeli tak, należy ustalić, czy rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres wykonanych procedur badania pozostają odpowiednie.

UWAGA

Jeżeli zachodzi potrzeba zaktualizowania istotności, z wprowadzeniem zmiany nie należy czekać do końca badania. Jeżeli istotność ulega obniżeniu, może to oznaczać konieczność zmian w oszacowaniu ryzyka i przeprowadzenia dodatkowych albo dalszych procedur badania.

21.3 Zmiany w oszacowaniu ryzyka

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.25	Na podstawie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania biegły rewident, zanim sformułuje wnioski z badania, określa, czy jego oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia jest nadal odpowiednie. (Zob. par. A60–A61)

Oszacowanie ryzyka na poziomie stwierdzeń często opiera się na dowodach badania dostępnych przed przeprowadzeniem dalszych procedur badania. Podczas przeprowadzania tych procedur możliwe jest uzyskanie nowych informacji, które spowodują modyfikację pierwotnego oszacowania ryzyka.

Przykładowo przy badaniu zapasów, oszacowanie poziomu ryzyka dla stwierdzenia kompletności może być niskie, w oparciu o oczekiwanie, że kontrola wewnętrzna działa skutecznie. Jeżeli testy kontroli wykażą, że kontrola wewnętrzna nie jest skuteczna, należy zmienić oszacowanie ryzyka i przeprowadzić dalsze procedury badania, w celu ograniczenia ryzyka do akceptowalnego niskiego poziomu. Dotyczy to także wszystkich innych przeprowadzonych procedur badania, w których wyniki nie są zgodne z oczekiwaniami.

Poniższa tabela przedstawia niektóre punkty, które należy rozważyć, określając, czy pierwotne oszacowanie ryzyka uległo zmianie, czy nie.

<p>Kontrola wewnętrzna</p>	<p>Testy kontroli</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy wyniki przeprowadzenia testów kontroli potwierdzają zaplanowany poziom ograniczenia ryzyka na podstawie skutecznego działania kontroli? <p>Nadużycia kierownictwa</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy istnieją dowody obejścia istniejącej kontroli wewnętrznej przez kierownika jednostki? <p>Słabości kontroli</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy należy niezwłocznie zwrócić uwagę kierownika jednostki na słabości kontroli wewnętrznej, które mogą spowodować wystąpienie potencjalnego zniekształcenia (potencjalnych zniekształceń)?
<p>Rodzaj uzyskanych dowodów badania</p>	<p>Nowe czynniki ryzyka</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy dowody identyfikują wszelkie nowe ryzyka działalności gospodarczej, czynniki ryzyka oszustwa lub nadużycia kierownika jednostki? <p>Sprzeczne dowody</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy uzyskane dowody przeczą innym dostępnym źródłom informacji? <p>Kolidujące ze sobą dowody</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy uzyskane dowody kolidują z bieżącym zrozumieniem jednostki? <p>Zasady (polityka) rachunkowości</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy istnieją dowody, że zasady (polityka) rachunkowości jednostki nie jest zawsze konsekwentnie stosowana? <p>Nieprzewidywalne związki</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy dowody potwierdzają związki pomiędzy danymi finansowymi i niefinansowymi? <p>Oszustwo</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy występują dowody jakichś prawidłowości, osobliwości, wyjątków lub odchyień znalezionych w wyniku przeprowadzenia testów, które mogą wskazywać na możliwe wystąpienie oszustwa (w tym obejścia kontroli przez kierownictwo)? <p>Wiarygodność oświadczeń</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy występują dowody, które mogą zakwestionować wiarygodność oświadczeń kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór?
<p>Rodzaj zniekształceń</p>	<p>Stronniczość szacunków</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy zniekształcenia dostrzeżone w szacunkach księgowych oraz wycenach wartości godziwej wskazują na możliwy schemat stronniczości kierownictwa? <p>Zniekształcenia</p> <ul style="list-style-type: none"> • Czy zniekształcenia, pojedynczo lub łącznie z wszystkimi innymi nieskorygowanymi zniekształceniami, stanowią istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego jako całości?

Jeżeli pierwotne oszacowanie ryzyka uległo zmianie, należy udokumentować szczegóły oraz określić zmienione oszacowanie ryzyka. Obejmuje to także szczegóły zmian w planie badania stanowiących reakcję na zmienione oszacowanie ryzyka. Może to być modyfikacja rodzaju, rozłożenia w czasie lub zakresu innych zaplanowanych procedur badania albo przeprowadzenia dalszych procedur badania.

UWAGA

Przeznacz odpowiednią ilość czasu w budżecie badania na dyskusję zespołu realizującego zlecenie poświęconą wynikom ustaleń (całej grupy) niezwłocznie po zakończeniu pracy. Zagadnienia nakreślone w powyższej tabeli mogą stanowić plan spotkania. Pamiętaj, że wykrycie oszustwa często wynika z połączenia informacji o małych, pozornie nieznaczących sprawach.

21.4 Ocena sprawozdania finansowego

Po ustaleniu akceptowalnych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, można, w oparciu o wymogi takich mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym wymogi dotyczące ujawnień, określić formę i treść sprawozdania finansowego.

Należy zauważyć, że do ujawnień należą informacje wyjaśniające lub opisowe znajdujące się w głównej części sprawozdania finansowego, informacje w powiązanych notach lub informacje włączone poprzez odniesienia, gdy zezwalają na to mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.

W celu upewnienia się, że wszystkie wymogi dotyczące prezentacji i ujawnienia zostały spełnione, wielu biegłych rewidentów wykorzystuje listę kontrolną ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Oprócz uwzględniania szczególnych wymogów ramowych założeń, MSB uznają znaczenie rozważania prezentacji i ujawnień w sprawozdaniu finansowym przez cały czas badania, a nie tylko na jego zakończeniu. Oznacza to identyfikację i rozważanie prezentacji i wymaganego ujawnienia na następujących etapach:

- zrozumienia jednostki,
- planowania zlecenia,
- oszacowania ryzyka,
- opracowania reakcji na ryzyka,
- uzyskania stosownych dowodów badania, oraz
- formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym i ocenie rzetelności jego prezentacji.

Jest to szczególnie ważne w przypadku, gdy potrzebne są informacje złożone, jakościowe oraz dotyczące ekspozycji finansowej na ryzyko, ponieważ zgromadzenie odpowiednich dowodów badania może wymagać więcej czasu. Dotyczy to takich obszarów jak np. niepewności szacunków, niepewności dotyczącej kontynuacji działalności oraz innych ujawnień o charakterze w głównej mierze jakościowym.

MSB 330 wymaga od biegłego rewidenta przeprowadzania procedur badania mających na celu ocenę, czy ogólna prezentacja sprawozdania finansowego jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Dokonując tej oceny, biegły rewident rozważa, czy sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w sposób odpowiednio uwzględniający:

- klasyfikację i opis informacji finansowych,
- związane z nimi transakcje, zdarzenia i warunki, oraz
- prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego. (Patrz 330.24)

Ocena adekwatności prezentacji, układu i treści sprawozdania finansowego w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej obejmuje:

Oceń prezentację, układ i treść S/F	Potwierdź zgodność informacji zawartych w S/F ze stanowiącą ich podstawę księgami rachunkowymi i zapisami. Obejmuje to informacje uzyskane zarówno z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, jak i z innych źródeł.
	Sprawdź, czy terminologia zastosowana w sprawozdaniu finansowym, w tym nazwy poszczególnych części sprawozdania finansowego, jest odpowiednia.
	Oceń: <ul style="list-style-type: none"> • poziom szczegółowości, • agregację i dezagregację kwot, oraz • podstawę podanych kwot.

Poniższe rozważania należy zastosować z uwzględnieniem mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Ilustracja 21.4-1

Rozważ	Ujawnienie
Ramowe założenia rachunkowości	Czy sprawozdanie finansowe w odpowiedni sposób odwołuje się do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (MZRZSF) lub je opisuje?
Zrozumiałość	Czy informacje są zaprezentowane w sposób jasny i zwięzły? Czy umiejscowienie znaczących ujawnień nadaje im odpowiednie znaczenie? Na przykład, gdy informacje specyficzne dla jednostki mają dostrzeganą wartość dla użytkowników. Czy ujawnienia mają odpowiednie odniesienia? Zidentyfikowanie niezbędnych informacji nie powinno sprawiać użytkownikom problemu.
Znaczące zasady (polityka) rachunkowości	Czy odpowiednio ujawniono: <ul style="list-style-type: none"> • wszystkie zasady odnoszące się do jednostki, • zmiany w zasadach (polityce) wprowadzone w ciągu roku, • podstawę zastosowanej metody pomiaru, Czy zasady te są przedstawione w sposób zrozumiały? Czy zasady te są odpowiednie i spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej? Czy opisane zasady znajdują odzwierciedlenie w sposobie, w jaki zastosowano je w praktyce?

Rozważ	Ujawnienie
Prezentowane informacje	<p>Czy informacje zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym są przydatne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe?</p> <p>Czy wszystkie przydatne informacje zostały zawarte oraz, czy takie informacje są odpowiednio zaklasyfikowane, zagregowane lub zdezagregowane i opisane?</p> <p>Czy ogólna prezentacja sprawozdania finansowego pogorszyła się w wyniku zawarcia w nim informacji, które nie są przydatne lub utrudniają właściwe zrozumienie ujawnionych spraw?</p>
Ujawnienia	<p>Czy S/F zawiera wystarczające ujawnienia umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym?</p> <p>Czy S/F zawiera wystarczające ujawnienia pomagające użytkownikom zrozumieć charakter i wartość potencjalnych aktywów i zobowiązań jednostki, wynikające z transakcji lub zdarzeń niespełniających kryteriów ujmowania (wszystkie kryteria zaprzestania ujmowania) określonych przez MZRZSF?</p>
Osądy kierownika jednostki	Czy S/F we właściwy sposób przedstawia ważne decyzje kierownika jednostki oraz ich uzasadnienia?
Szacunki	<p>Czy szacunki księgowe ustalone przez kierownika jednostki są uzasadnione?</p> <p>Czy istnieją jakiegokolwiek przesłanki wskazujące na możliwą stronniczość osądów kierownika jednostki?</p> <p>Czy szacunki zawarte w ujawnieniach są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej? Na przykład, czy podane są informacje właściwe dla obliczania szacunków, takie jak założenia i możliwy zakres wartości, o ile są wymagane?</p>
Strony powiązane	Czy S/F zawiera odpowiednie opisy powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi?
Rozbicie pozycji	Czy S/F zawiera odpowiednie ujawnienie części składowych (lub dezagregację) większych pozycji, takich jak zapasy, zobowiązania długoterminowe, rzeczowe aktywa trwałe oraz wyposażenie itd.?
Ryzyka oraz niepewności	<p>Czy ujawnienia zapewniają informacje na temat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • rodzaju i zakresu ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z transakcji i zdarzeń, • zastosowanych metod, przyjętych założeń i dokonanych osądów, a także zmian wprowadzonych w ich zakresie, mających wpływ na kwoty zaprezentowane lub ujawnione w inny sposób, w tym na temat odnośnej analizy wrażliwości, • zrozumienia zmienności pomiarów lub niepewności szacunków, które zostały dokonane, • jakichkolwiek zdarzeń lub warunków, które mogą poddawać w wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności, w sposób wystarczająco szczegółowy.?
Późniejsze zdarzenia	Czy S/F zawiera odpowiednie ujawnienie opisujące dane zdarzenie i jego wpływ na S/F?

21.5 Rzetelna prezentacja

Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej uznają wprost lub domyślnie zasadę rzetelnej prezentacji. W przypadku, gdy przy sporządzaniu sprawozdania finansowego stosowane są ramowe założenia rzetelnej prezentacji, od biegłego rewidenta wymaga się, by ocenił, kierując się zawodowym osądem, czy w sprawozdaniu finansowym zapewniona jest rzetelna prezentacja w odniesieniu do prezentacji i ujawnień. Ocena ta uwzględnia:

- fakty i okoliczności dotyczące jednostki, w tym ich zmiany,
- zrozumienie jednostki przez biegłego rewidenta,
- dowody badania uzyskane podczas badania.

Rzetelna prezentacja nie tylko wymaga zgodności z wymogami ramowych założeń; zasada ta uznaje również wprost lub domyślnie, że niezbędne może być ujawnienie przez kierownika jednostki ujawnień wykraczających poza te, które są wyraźnie wymagane przez ramowe założenia. Ujawnienia dokonane w ramach rzetelnej prezentacji mogą wynikać ze spraw, które mogły być istotne, takich jak wpływ zmieniających się wymogów sprawozdawczości finansowej lub zmieniającego się otoczenia gospodarczego.

Ocena taka może również obejmować kierowanie do kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór zapytań dotyczących:

- ich poglądów na temat tego, dlaczego wybrana została określona prezentacja oraz jakie opcjonalne prezentacje były ewentualnie rozpatrywane,

- stopnia, w jakim kwoty w sprawozdaniu finansowym są zagregowane lub zdezagregowane oraz tego, czy prezentacja kwot lub ujawnień nie przesłania informacji przydatnych lub, czy nie wprowadza w błąd, oraz
- spójności z odpowiednią praktyką branżową lub tego, czy w okolicznościach odnoszących się do jednostki jakiegokolwiek odstępstwa mają zastosowanie, a zatem są uzasadnione.

21.6 Ocena skutków zniekształceń

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
450.3	Celem biegłego rewidenta jest ocena: <ul style="list-style-type: none"> (a) wpływu zidentyfikowanych zniekształceń na badanie, oraz (b) wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeśli takie występują, na sprawozdanie finansowe.
Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
450.5	Biegły rewident gromadzi zniekształcenia zidentyfikowane podczas badania, inne niż te, które są w sposób oczywisty błahe. (Zob. par. A2–A6)
450.6	Biegły rewident ustala, czy zaplanowaną ogólną strategię i plan badania należy zaktualizować, jeżeli: <ul style="list-style-type: none"> (a) rodzaj zidentyfikowanych zniekształceń oraz okoliczności ich występowania wskazują na istnienie innych zniekształceń, które jeśli zostaną połączone ze zniekształceniami zgromadzonymi podczas badania, mogą być istotne, lub (zob. par. A7) (b) łączne zniekształcenia zgromadzone podczas badania zbliżają się do poziomu istotności określonego zgodnie z MSB 320. (Zob. par. A8)
450.7	Jeśli na wniosek biegłego rewidenta kierownik jednostki zweryfikował określoną grupę transakcji, saldo konta lub ujawnienie i skorygował wykryte zniekształcenia, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury badania w celu ustalenia, czy zniekształcenia nadal istnieją. (Zob. par. A9)
450.8	Biegły rewident informuje kierownictwo właściwego szczebla w odpowiednim czasie o wszystkich zniekształceniach zgromadzonych podczas badania, chyba że nie zezwalają na to przepisy prawa lub regulacja. Biegły rewident zwraca się do kierownictwa z wnioskiem o skorygowanie tych zniekształceń. (Zob. par. A10–A12)
450.9	Jeśli kierownictwo odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń, o których poinformował biegły rewident, zapoznaje się on z powodami, którymi kierownictwo uzasadnia niedokonanie korekt oraz rozpatruje te powody przy ocenie, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia. (Zob. par. A13)
450.11	Biegły rewident ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie. Ustalając to biegły rewident rozważa: <ul style="list-style-type: none"> (a) wielkość i rodzaj zniekształceń, zarówno w stosunku do poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jak i sprawozdania finansowego jako całości, a także szczególne okoliczności ich wystąpienia, oraz (zob. par. A16–A22, A24–A25) (b) wpływ nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów sprawozdawczych na odnośne grupy transakcji, sald kont lub ujawnień oraz sprawozdanie finansowe jako całość. (Zob. par. A23)
450.12	Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o nieskorygowanych zniekształceniach oraz o ich wpływie, pojedynczo lub łącznie, jaki mogą mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że nie pozwalają na to przepisy prawa lub regulacja. Informacja przekazywana przez biegłego rewidenta wskazuje na poszczególne istotne nieskorygowane zniekształcenia. Biegły rewident zwraca się o skorygowanie zniekształceń, które nie zostały skorygowane. (Zob. par. A26–A28)
450.13	Biegły rewident informuje również osoby sprawujące nadzór o wpływie nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów sprawozdawczych na odnośne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia i sprawozdanie finansowe jako całość.
450.14	Biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki oraz, jeśli to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór, o złożenie pisemnego oświadczenia, czy ich zdaniem wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdanie finansowe jako całość nie jest istotny. Opis takich zniekształceń zamieszcza się w lub dołącza do pisemnego oświadczenia. (Zob. par. A29)
540.18	Na podstawie dowodów badania biegły rewident ocenia, w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy szacunki księgowe w sprawozdaniu finansowym są racjonalne czy są zniekształcone. (Zob. par. A116–A119)

Celem oceny zniekształceń jest ustalenie skutków dla badania oraz tego, czy zachodzi konieczność przeprowadzenia dodatkowych procedur badania.

Zmiany strategii badania i szczegółowych planów badania mogą być wymagane, gdy:

- rodzaj lub okoliczności zidentyfikowanych zniekształceń wskazują na istnienie innych zniekształceń, które jeśli zostaną połączone ze znanymi zniekształceniami, mogą przekroczyć istotność wykonawczą, lub
- połączenie zidentyfikowanych i nieskorygowanych zniekształceń zbliża się do istotności wykonawczej lub ją przekracza.

UWAGA

Należy pamiętać, że zawsze istnieje ryzyko niewykrycia zniekształceń w sprawozdaniu finansowym. Dzieje się tak z powodu nieodłącznych ograniczeń badania opisanych w tomie 1, rozdział 4.1 niniejszego Przewodnika.

Ilustracja 21.6-1

Źródło	Opis
Niedokładności lub oszustwo	Personel jednostki może popełniać błędy przy gromadzeniu lub przetwarzaniu danych, które są podstawą sporządzenia sprawozdania finansowego. Obejmowałyby to także błędy w przyporządkowywaniu zdarzeń do właściwych okresów (współmierności) na końcu okresu sprawozdawczego. Dodatkowo poza zidentyfikowaniem konkretnych zniekształceń biegły rewident może także: <ul style="list-style-type: none"> • przedstawić takie błędy w ujęciu liczbowym w danej populacji (takiej jak sprzedaż) poprzez próbkowanie oparte na jednostkach pieniężnych. Prawdopodobne łączne zniekształcenia można ekstrapolować, jeśli używana jest reprezentatywna próba, oraz • rozważyć rodzaj zidentyfikowanych zniekształceń. Jeżeli istnieje wiele zniekształceń wpływających na konkretne saldo lub pozycję, mogą one wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
Pominięcia lub oszustwo	Niektóre transakcje mogą nie być rejestrowane, w wyniku pomyłki lub rozmyślnie, co w tym drugim przypadku stanowi oszustwo.
Znaczące transakcje	Brak uzasadnienia gospodarczego dla znaczących transakcji (nietypowych lub wykraczających poza normalne prowadzenie działalności gospodarczej) może wynikać z intencji manipulowania sprawozdaniem finansowym lub zatajenia faktu zawłaszczenia majątku.
Zapisy dziennika	Niewłaściwe lub nieautoryzowane zapisy dziennika mogły pojawić się w całym okresie sprawozdawczym lub pod jego koniec. Można je wykorzystać do manipulacji kwotami wykazanymi w sprawozdaniu finansowym.
Błędy szacunków	Szacunki kierownictwa mogą zawierać niepoprawne obliczenia, przeoczenia i błędne interpretacje pewnych faktów, opierać się na błędnych założeniach lub zawierać pewne elementy stronniczości, jeżeli oszacowania jednostki wykraczają poza możliwy do zaakceptowania zakres. Oszacowania mogą także być rozmyślnie zniekształcone w celu manipulowania wynikami sprawozdania finansowego.
Błędy w wartości godziwej	Mogą pojawić się rozbieżności w odniesieniu do osądów kierownictwa dotyczących wartości godziwej pewnych aktywów, zobowiązań i składników kapitału własnego, które wymagały wyceny lub ujawnienia według wartości godziwej zgodnie z ramowymi założeniami rachunkowości.
Wybór zasad (polityki) rachunkowości i ich stosowanie.	Mogą pojawić się różnice poglądów z kierownikiem jednostki w odniesieniu do wyboru i zastosowania pewnych zasad rachunkowości.
Nieskorygowane zniekształcenia w bilansie otwarcia kapitału własnego	Nieskorygowane zniekształcenia kapitału własnego z poprzednich okresów sprawozdawczych byłyby odzwierciedlone w bilansie otwarcia kapitału własnego. Nieskorygowane zniekształcenia mogą także być przyczyną zniekształceń w sprawozdaniu finansowym bieżącego okresu sprawozdawczego.
Ujmowanie przychodów	Zawyżenie lub zaniżenie przychodów (np. przedwczesne ujęcie przychodów, księgowanie fikcyjnych przychodów lub nieodpowiednie zaliczanie przychodów do późniejszych okresów sprawozdawczych).
Słabości kontroli wewnętrznej	Zniekształcenia mogą wynikać z niespodziewanych słabości kontroli wewnętrznej. Powinny one zostać omówione lub zgłoszone kierownikowi jednostki oraz należy także rozważyć przeprowadzenie dodatkowych prac w celu identyfikacji innych zniekształceń, które mogą istnieć.

Źródło	Opis
Prezentacja sprawozdania finansowego lub ujawnień	Pewne ujawnienia w sprawozdaniu finansowym wymagane zgodnie z ramowymi założeniami rachunkowości mogą być pominięte, niekompletne, nieodpowiednie lub niedokładne i w przypadku takich ujawnień może być konieczne, by spełniały odnośne cele określone w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, stosownie do przypadku.

Pogrupowanie rozpoznanych zniekształceń

Zniekształcenia zidentyfikowane podczas badania (w tym zniekształcenia jakościowe), z wyjątkiem tych, które są w sposób oczywisty błahie, powinny zostać zgromadzone w celu oceny wpływu nieskorygowanych zniekształceń. Oceniając wpływ zniekształceń, można wprowadzić rozróżnienie zniekształceń na rzeczywiste, związane z osądem i/lub ekstrapolowane.

Przykłady, kiedy zniekształcenia ujawnień mogą być istotne obejmują:

Ilustracja 21.6-2

Zagadnienie będące przedmiotem zlecenia	Potencjalne zniekształcenie
Straty z tytułu utraty wartości	Pominięcie ważnych informacji o zdarzeniach/okolicznościach, które doprowadziły do utraty wartości.
Zasady (polityka) rachunkowości	Niewłaściwy opis zasady rachunkowości odnoszącej się do znaczącej pozycji w jednej z części składowych sprawozdania finansowego.
Kursy wymiany walut	Nieodpowiedni opis wrażliwości kursu wymiany walut w jednostce prowadzącej międzynarodową działalność handlową.
Zagadnienia specyficzne dla danej branży	Niedokładne lub niekompletne opisy informacji dotyczących celów, polityk i procesów zarządzania kapitałem jednostek prowadzących działalność ubezpieczeniową lub bankową.

UWAGA

W wypadku większości zniekształceń ilościowych możliwe jest ich pogrupowanie w celu oszacowania ogólnego wpływu na sprawozdanie finansowe. Pomimo to niektóre zniekształcenia (na przykład niekompletne lub niedokładne ujawnienia w sprawozdaniu finansowym) oraz ustalenia jakościowe (takie jak możliwość wystąpienia oszustwa) nie mogą zostać pogrupowane. Takie zniekształcenia należy udokumentować i ocenić indywidualnie i łącznie (tzn. w połączeniu z innymi zniekształceniami) w celu ustalenia, czy są istotne.

Aby umożliwić pogrupowanie skutków nieskorygowanych zniekształceń dla dokonania ich oceny, można je wykazać w centralnie prowadzonym dokumencie roboczym. Zapewni to podsumowanie wszystkich zidentyfikowanych niebędących nieznaczącymi i nieskorygowanymi zniekształceniami.

W procesie grupowania występuje kilka etapów, na których możliwe jest rozważanie wpływu pogrupowanych zniekształceń, jak poniżej.

Ilustracja 21.6-3

Wpływ pogrupowanych zniekształceń	
Rozważ następujące skutki nieskorygowanych zniekształceń dla:	Każdego poszczególnego salda konta lub grupy transakcji.
	Całkowitych aktywów obrotowych i zobowiązań krótkoterminowych.
	Całkowitych aktywów i zobowiązań.
	Całkowitych przychodów i wydatków (zysk przed opodatkowaniem).
	Zysku netto.

Poniższa tabela ilustruje możliwy sposób grupowania zniekształceń.

Uwaga: W tym przykładzie zniekształcenia na poziomie 100€ uznano za błahie, w związku z czym nie będą one gromadzone.

Podsumowanie zidentyfikowanych zniekształceń

Opis	Okoliczności wystąpienia	Nr DR	Kwota zawyżenia (zaniżenia)				Czy dokonano korekty?
			Aktywa	Zobowiązania	Dochód przed opodatkowaniem	Kapitał własny	
Nieujęcie zobowiązania za wynajem w RMB	Rzeczywiste – wynikające z przeoczenia			(5 500)	5 500	4 125	Tak
Niezarejestrowana sprzedaż	Ekstrapolacja z reprezentatywnej próby		(12 500)		(12 500)	(9 375)	Tak
Należności skompensowane zobowiązaniami	Rzeczywiste – błąd klasyfikacji		(5 500)	(5 500)			Tak
Wydatki na rzeczowe aktywa trwałe	Osąd – błąd w stosowaniu zasad (polityki) rachunkowości		(13 500)		(13 500)	(10 125)	Tak
Suma zidentyfikowanych zniekształceń w trakcie badania			(31 500)	(11 000)	(20 500)	(15 375)	
Zniekształcenia skorygowane przez kierownika jednostki			31 500	11 000	20 500	15 375	
Suma nieskorygowanych zniekształceń			0	0	0	0	

Zniekształcenia jakościowe

W przypadku zniekształceń zidentyfikowanych w ujawnieniach jakościowych oceniany jest ich wpływ w odniesieniu do odnośnych ujawnień, a także ich ogólny wpływ na sprawozdanie finansowe jako całość. W celu ustalenia, czy takie zniekształcenia są istotne w kontekście wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i określonych okoliczności dotyczących jednostki, należy kierować się zawodowym osądem.

Zniekształcenia w ujawnieniach, które nie są w sposób oczywisty błahę, powinny być również gromadzone, nawet jeżeli nie można ich zsumować. Tego rodzaju analiza jakościowa pomaga biegłemu rewidentowi w ocenie wpływu takich zniekształceń na odnośne ujawnienia oraz sprawozdanie finansowe jako całość.

Kilka przykładów obszarów, w których mogą występować aspekty jakościowe mające znaczenie dla oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, przedstawiono poniżej.

Ilustracja 21.6-5

Zniekształcenia, które:	Opis
Wpływają na zgodność	Niezgodność z wymogami regulacyjnymi, konwenantami lub innymi wymogami umownymi.
Ukrywają zmiany	Na przykład zmiany zysków lub innych trendów, szczególnie na tle ogólnych warunków gospodarczych i branżowych.
Zwiększają wynagrodzenie kierownictwa	Zniekształcenia, które sprawiają, że wymagania dotyczące premii lub innych zachęt materialnych zostają spełnione.
Wpływają na inne strony	Na przykład strony zewnętrzne lub powiązane.
Wpływają na zrozumienie przez użytkowników	Pominięcie informacji (niewymaganej konkretnie), która jednak według osądu biegłego rewidenta jest ważna dla zrozumienia przez użytkowników sytuacji finansowej, wyników finansowych lub przepływów pieniężnych jednostki.
Są nieistotne obecnie, ale prawdopodobnie będą znaczące w przyszłości	Niewłaściwy wybór lub zastosowanie zasad (polityki) rachunkowości, który ma nieistotny wpływ na sprawozdania finansowe bieżącego okresu sprawozdawczego, jest jednak prawdopodobne, że może mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe przyszłych okresów sprawozdawczych.

Zniekształcenia, które:	Opis
Wpływają na konwenanty	Stosunkowo niewielkie kwoty mogą być bardzo istotne dla jednostki, jeżeli w ich wyniku nastąpiłoby naruszenie kowenantu bankowego lub kredytowego.
Wpływają na wskaźniki działalności	Wpływ na wskaźniki stosowane do oceny sytuacji finansowej jednostki, jej wyników operacyjnych lub przepływów pieniężnych.

Ocena zniekształceń

Zidentyfikowane zniekształcenia należy omawiać z kierownikiem jednostki na bieżąco oraz zwracać się o ich skorygowanie. Korekty mogą mieć wpływ na salda sprawozdania finansowego lub rozwiązać kwestię nieodpowiednich ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Działania podejmowane w odniesieniu do zidentyfikowanych zniekształceń przedstawiono poniżej.

Ilustracja 21.6-6

Postępowanie w przypadku zidentyfikowanych zniekształceń	
Ponowna ocena istotności	Należy rozważyć konieczność zweryfikowania ogólnej istotności przed oceną skutków nieskorygowanych zniekształceń na podstawie rzeczywistych wyników finansowych.
Rozważ przyczyny i wpływ na plan badania	<p>Rozważ przyczyny zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania. Obejmuje to:</p> <ul style="list-style-type: none"> • potencjalne wskaźniki oszustwa, • możliwe istnienie innych zniekształceń, • istnienie niezidentyfikowanego ryzyka, lub • znaczące słabości kontroli wewnętrznej. <p>W świetle powyższych ustaleń należy określić, czy ogólną strategię i plan badania należy zaktualizować. Jest to konieczne, jeżeli:</p> <ul style="list-style-type: none"> • mogą istnieć inne zniekształcenia, które jeśli zostaną połączone ze zniekształceniami zebranymi w czasie badania, mogą być istotne, lub • łączne pogrupowane nieprawidłowości zebrane podczas badania osiągną istotność.
Zwróć się do kierownika jednostki o dokonanie korekt	Należy zwrócić się do kierownictwa o skorygowanie wszystkich zidentyfikowanych zniekształceń innych niż te, które są w sposób oczywisty błęhe.
Zwróć się do kierownika jednostki o przeprowadzenie dodatkowych procedur	Jeżeli dokładne kwoty zniekształceń w populacji nie są znane (na przykład w ekstrapolacji zniekształceń zidentyfikowanych w próbie badania), zwróć się do kierownika jednostki o przeprowadzenie procedur w celu ustalenia kwoty rzeczywistych zniekształceń, a następnie dokonanie odpowiednich korekt w sprawozdaniu finansowym. W takich przypadkach konieczne jest przeprowadzenie niektórych dodatkowych procedur badania, aby biegły rewident mógł ustalić, czy pozostały jakiegokolwiek zniekształcenia.
Kierownik jednostki odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń	<p>Jeżeli kierownik jednostki odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń:</p> <ul style="list-style-type: none"> • poznaj i zrozum powody niewprowadzenia korekt przez kierownika jednostki oraz weź pod uwagę tę wiedzę przy dokonaniu oceny, czy sprawozdanie finansowe uległo istotnemu zniekształceniu, • poinformuj osoby sprawujące nadzór o nieskorygowanych zniekształceniach oraz o wpływie, jaki mogą mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta (chyba że nie zezwalają na to przepisy prawa lub regulacja), oraz • zwróć się do osób sprawujących nadzór o skorygowanie zniekształceń, które pozostają nieskorygowane przez kierownika jednostki.

Formułując wniosek, czy nieskorygowane zniekształcenia (pojedynczo lub łącznie) powodują istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego jako całości, biegły rewident rozważałby czynniki wymienione na ilustracji poniżej.

Rozważ	
Czy występuje istotne zniekształcenie?	Wielkość i rodzaj zniekształceń, w odniesieniu do: <ul style="list-style-type: none"> • sprawozdania finansowego jako całości, • poszczególnych grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji, oraz • konkretnych okoliczności ich wystąpienia.
	Nieodłączne ograniczenia badania opartego na osądzie lub statystycznego. Zawsze występuje możliwość niewykrycia pewnych zniekształceń.
	Jak blisko do poziomu(ów) istotności jest prawdopodobny poziom pogrupowanych zniekształceń? Ryzyko istotnego zniekształcenia wzrasta w miarę zbliżania się pogrupowanych zniekształceń do progu istotności.
	Rozważania ilościowe lub dotyczące możliwości wystąpienia oszustwa, gdzie zniekształcenie o względnie niewielkiej kwocie może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.
	Wpływ nieskorygowanych zniekształceń związanych z poprzednimi okresami sprawozdawczymi.

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za dokonanie korekty sprawozdania finansowego związanej z istotnymi zniekształceniami (w tym nieodpowiednimi ujawnieniami) oraz za wdrożenie wszelkich innych wymaganych działań.

Pisemne oświadczenia

Odpowiedzialność kierownika jednostki powinna być potwierdzona poprzez uzyskanie od niego pisemnego oświadczenia. Zawiera ono stwierdzenie, że wszelkie nieskorygowane zniekształcenia (należy dołączyć lub zawrzeć listę) są, zdaniem kierownika jednostki, nieistotne, zarówno pojedynczo, jak i łącznie. Jeżeli kierownik jednostki nie zgadza się z oceną zniekształceń, może on dodać do swojego pisemnego oświadczenia sformułowanie, takie jak:

„Nie zgadzamy się z opinią, że pozycje...oraz...stanowią zniekształcenia, ponieważ [opis powodów]”.

Uwagi:

1. Kiedy biegły rewident informuje o ustaleniach osoby sprawujące nadzór, wymaga się, by każde nieskorygowane istotne zniekształcenie zostało zidentyfikowane indywidualnie.
2. W niektórych systemach prawnych, przepisy prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o pewnych zniekształceniach kierownika jednostki lub innych osób z jednostki. Niektóre przepisy prawa lub regulacje mogą w szczególności zabraniać informowania lub podejmowania innych działań, które mogłyby zaszkodzić dochodzeniu prowadzonemu przez odpowiednie władze w związku z faktycznym lub podejrzanym działaniem niezgodnym z prawem, włączając w to ostrzeżenie jednostki. Na przykład, od biegłego rewidenta może być wymagane poinformowanie odpowiednich władz o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów o przeciwdziałaniu praniu brudnych pieniędzy. W przypadku potencjalnego konfliktu między obowiązkiem biegłego rewidenta do zachowania poufności, a obowiązkiem przekazania informacji, biegły rewident może rozważyć uzyskanie porady prawnej.

Tam, gdzie zniekształcenia nieskorygowane przez kierownika jednostki są zgłoszone osobom sprawującym nadzór i pozostają nieskorygowane, biegły rewident powinien uzyskać podobne oświadczenie. Powinno ono stwierdzać, że zdaniem osób sprawujących nadzór wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdaniu finansowym jako całość nie jest istotny. Opis takich zniekształceń zamieszcza się lub dołącza do pisemnego oświadczenia.

21.7 Wystarczające i odpowiednie dowody badania

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
330.26	Biegły rewident ustala, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. Formułując opinię biegły rewident uwzględnia wszystkie odnośne dowody badania, niezależnie od tego, czy wydają się one potwierdzać lub zaprzeczać stwierdzeniom w sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A62)
330.27	Jeżeli biegły rewident nie uzyskał wystarczającego i odpowiedniego dowodu badania dotyczącego istotnego stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym, to podejmuje próbę uzyskania dalszych dowodów badania. Gdy biegły rewident nie może uzyskać wystarczającego i odpowiedniego dowodu badania, to wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym.

Ogólnym celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby ograniczyć ryzyko istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym do akceptowalnie niskiego poziomu.

To, co stanowi wystarczające i odpowiednie dowody badania, ostatecznie jest kwestią zawodowego osądu. Zasadniczo opiera się to na zadowolającym przeprowadzeniu dalszych procedur badania zaprojektowanych jako reakcja na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia. Obejmuje ono wszelkie dodatkowe lub zmodyfikowane procedury przeprowadzone, aby odnieść się do zidentyfikowanych zmian w pierwotnym oszacowaniu ryzyka. Niektóre z rozważanych czynników w trakcie dokonywania oceny wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania obejmuje czynniki przedstawione w poniższej tabeli.

Ilustracja 21.7-1

Ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania	
Czynniki do rozważenia	<p>Istotność zniekształceń</p> <ul style="list-style-type: none"> Jak znaczące jest zniekształcenie w rozpatrywanym stwierdzeniu oraz jakie jest prawdopodobieństwo, że będzie ono miało istotny wpływ na sprawozdanie finansowe (pojedynczo lub w połączeniu z innymi ewentualnymi zniekształceniami)? <p>Reakcje kierownika jednostki</p> <ul style="list-style-type: none"> W jaki sposób kierownik jednostki reaguje na ustalenia badania i jak skuteczna jest kontrola wewnętrzna w odniesieniu do czynników ryzyka? <p>Wcześniejsze doświadczenia</p> <ul style="list-style-type: none"> Jakie są wcześniejsze doświadczenia związane z przeprowadzeniem podobnych procedur oraz jakie zniekształcenia wówczas zidentyfikowano? <p>Wyniki przeprowadzonych procedur badania</p> <ul style="list-style-type: none"> Czy wyniki przeprowadzonych procedur badania potwierdzają postawione przed nimi cele i czy występują jakieś oznaki oszustw lub błędów? <p>Jakość informacji</p> <ul style="list-style-type: none"> Czy źródła i wiarygodność dostępnych informacji są odpowiednie do potwierdzenia wniosków z badania? <p>Siła przekonywania</p> <ul style="list-style-type: none"> Jak bardzo przekonujące są dowody badania? <p>Zrozumienie jednostki</p> <ul style="list-style-type: none"> Czy uzyskane dowody potwierdzają, czy przeczą wynikom procedur oszacowania ryzyka (które przeprowadzono w celu uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej)?

Jeżeli uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania nie jest możliwe, biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii.

21.8 Procedury analityczne na koniec badania

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
520.6	Biegły rewident projektuje i przeprowadza blisko końca badania procedury analityczne, które umożliwiają mu sformułowanie ogólnego wniosku na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jest spójne ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta. (Zob. par. A17–A19)

W uzupełnieniu do przeprowadzenia procedur analitycznych mających na celu oszacowanie ryzyka i późniejszych jako procedury badania wiarygodności, wymaga się, by biegły rewident zastosował procedury analityczne tuż przed zakończeniem lub na zakończenie badania, gdy formułuje ogólny wniosek (MSB 520).

Celem przeprowadzania procedur analitycznych na koniec badania jest:

- identyfikacja wcześniej niezidentyfikowanego ryzyka istotnego zniekształcenia,
- zapewnienie co do tego, że wnioski sformułowane podczas badania dotyczące poszczególnych części lub składników sprawozdania finansowego mogą być potwierdzone, oraz
- pomoc w wyciągnięciu ogólnego wniosku dotyczącego racjonalności sprawozdania finansowego.

Jeżeli zidentyfikowane zostały nowe ryzyka lub nieoczekiwane związki pomiędzy danymi, biegły rewident może mieć potrzebę dokonania ponownej oceny zaplanowanych lub przeprowadzonych procedur badania.

21.9 Znaczące ustalenia i kwestie

Ostatecznym krokiem procesu oceny jest zarejestrowanie wszystkich znaczących ustaleń lub kwestii w dokumencie zakończenia zlecenia. Może on zawierać:

- wszystkie informacje niezbędne do zrozumienia znaczących ustaleń albo problemów, lub
- w miarę potrzeby, odniesienia wzajemne do innej dostępnej, potwierdzającej dokumentacji badania.

Dokument ten zawierałby także wnioski dotyczące uzyskanych przez biegłego rewidenta informacji związanych ze znaczącymi kwestiami, które są niespójne lub sprzeczne z ostatecznymi wnioskami biegłego rewidenta. Wymóg nie obejmuje konieczności przechowywania dokumentacji, która jest niekompletna lub została zastąpiona, na przykład projektów sprawozdania finansowego, które mogły być niekompletne.

UWAGA

Kluczowe sprawy badania

W przypadku stosowania wymogów MSB 701 *Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*, biegły rewident może zdecydować, kierując się zawodowym osądem, że zidentyfikowane zniekształcenia stanowią, ze względu na ich rodzaj i zakres, znaczące ustalenia badania. W takiej sytuacji można je również uznać za kluczową sprawę badania, która zostanie przedstawiona w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

21.10 Studia przypadków – ocena dowodów badania

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w tomie 2, w rozdziale 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

W wyniku przeprowadzenia zaplanowanych procedur badania, odnotowano następujące nieskorygowane zniekształcenia i zagadnienia.

18 lutego 20X3 r.

Fragment podsumowania możliwych korekt – Delta

Opis	Okoliczności wystąpienia	Nr DR	Kwota zawyżenia (zaniżenia)				
			Aktywa	Zobowiązania	Dochód przed opodatkowaniem	Kapitał własny	Czy dokonano korekty?
<i>Błędy w wycenie zapasów.</i>	<i>Nowy pracownik popełnił pewne błędy.</i>	D.300	(19 000)		(19 000)	(15,200)	Tak
<i>Osobiste wydatki zapłacone przez Deltę, nieuwzględnione na koncie udziałowca.</i>	<i>Znaleziono podczas testowania wydatków. Wywołało to dodatkowe prace w celu znalezienia podobnych pozycji.</i>	550.8		(4 800)	(4 800)	(3 840)	Tak
<i>Saldo kontrahenta przekroczyło 90 dni i nie otrzymano od niego zapłaty po dniu bilansowym.</i>	<i>Przeгляд wiekowania i późniejszych wpłat.</i>	C.305	12 000		12 000	9 600	Tak
Suma zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania			(7 000)	(4 800)	(11 800)	(9 440)	
Zniekształcenia skorygowane przez kierownika jednostki			(7 000)	(4 800)	(11 800)	(9 440)	
Suma nieskorygowanych zniekształceń			0	0	0	0	

Do powyższego wykazu dołącza się także odniesienia wzajemne, gdzie została wykonana dodatkowa praca w celu uzyskania pewności, że inne podobne zniekształcenia nie istnieją oraz, że zniekształcenia nie wskazują na poważniejsze kwestie, takie jak nadużycia kierownictwa.

Ustalenia z badania	Zaplanowana reakcja
Liczne błędy personelu w wycieniach wartości wyceny zapasów spowodowały zniżenie tej wartości o kwotę 19 000€.	Należy dokonać przeglądu rodzaju błędów, aby zidentyfikować wszystkie obszary słabości kontroli wewnętrznej. Należy przeprowadzić dodatkowe prace aby upewnić się, że wszystkie znaczące błędy zostały już wykryte. Zawrzeć uwagę w liście do kierownika jednostki.
Podczas badania wydatków wykryto, że 4 800€ wydatków na konserwację urządzeń było związane z kosztami usług serwisowych Mercedes-Benz – osobistego samochodu terenowego Sylwestra.	Należy przeprowadzić dodatkowe prace, aby zidentyfikować wszelkie inne niezidentyfikowane transakcje związane z wydatkami na potrzeby osobiste. W razie wykrycia kolejnych, rozważyć, czy stanowi to niedotrzymanie uczciwości przez kierownika jednostki i oznakę możliwego oszustwa.
Podczas testowania należności zauważyliśmy, że niektóre salda były przeterminowane więcej niż 90 dni. a w czasie naszego badania należności, na konto nie wpłynęła żadna płatność. Choć Sylwester zapewnił nas, że należności te są do odzyskania (ponieważ odbiorca potwierdził saldo), ściąggnięcie ich wydaje się mało prawdopodobne. Zarejestrowano jako nieskorygowany błąd.	W dalszym ciągu, aż do daty zakończenia prac nad zdarzeniami po dniu bilansowym, monitorujemy wpływy środków pieniężnych. Przejrzyj historię windykacji należności od tych odbiorców w przeszłości i spróbuj uzyskać więcej informacji o spółkach.
Niektóre narzędzia i wyposażenie zarejestrowane w dokumentacji księgowej najwyraźniej nie są już używane. Zakupiono maszyny, które wykonują tę samą pracę w znacznie krótszym czasie. Kierownictwo nadal uważa, że aktywa te mają wartość, ponieważ nadal używane byłyby w przypadku awarii maszyny.	Zapytaj, czy narzędzia i wyposażenie były rzeczywiście używane w poprzednim okresie sprawozdawczym. Ustal koszt nabycia narzędzi i wyposażenia oraz określ, czy wymagane jest dokonanie odpisu.

Studium przypadku B – Kumar i Spółka

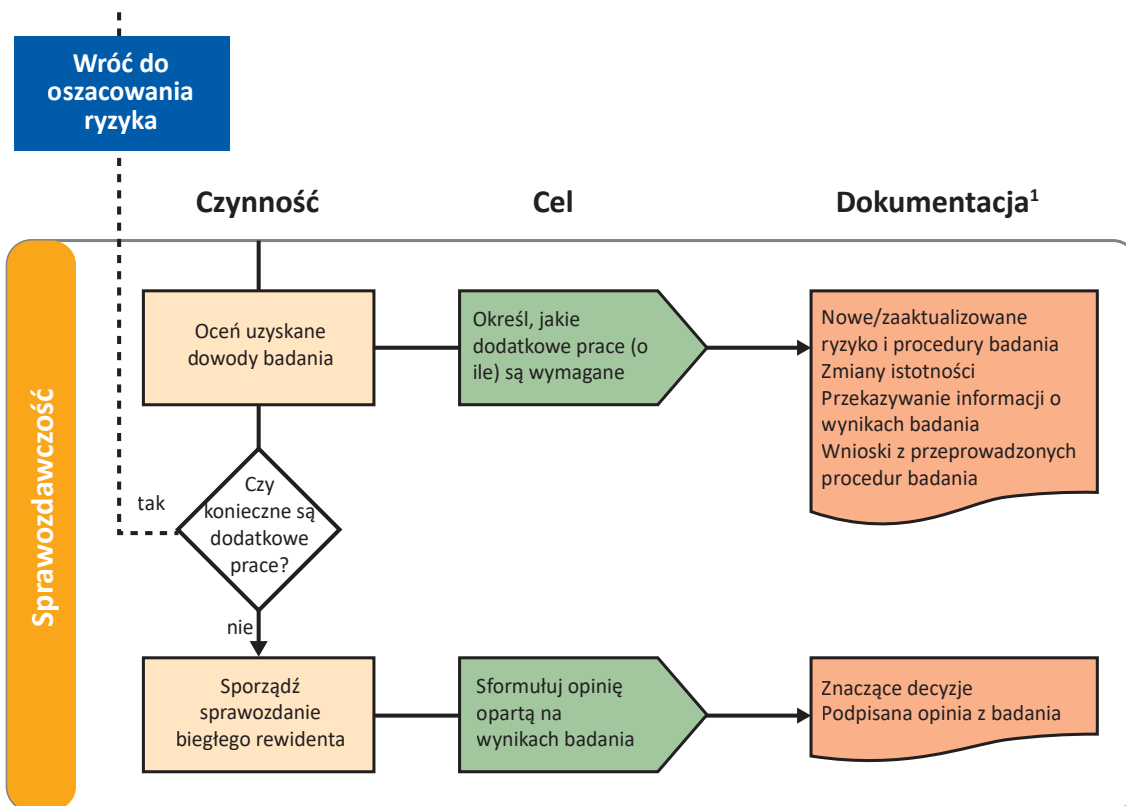
Fragment notatki na temat podsumowania możliwych korekt

<p>Zapasy Wykaz zapasów z naszego spisu zapasów nie odpowiadał ostatecznemu wykazowi – zapasy zniżone o 1 800€ a przychód o 1 800€, zob. DR D.108.</p> <p>Reakcja w badaniu Błąd wynikał z tego, że Renata nie korzystała z ostatecznego wykazu zapasów. Nasze procedury wiarygodności zostaną rozszerzone w celu uzyskania pewności, że wszystkie korekty omówione podczas spisu zostały odzwierciedlone w ostatecznym wykazie.</p> <p>Błąd w przypisaniu zobowiązań do właściwych okresów Renata nie ujęła znaczącej naprawy i serwisowania tokarki. Znalezione podczas kolejnych testów dotyczących płatności. Patrz D/R CC. 110. Wpływ błędu na zobowiązania i dochód przed opodatkowaniem w kwocie 900€.</p> <p>Reakcja w badaniu Należy rozszerzyć zakres badań współmierności, ponieważ wydaje się, że Renata była zbyt zajęta w tym okresie, żeby prowadzić wykaz wszystkich kosztów poniesionych po zakończeniu okresu sprawozdawczego odnoszących się do roku podatkowego 20X2. Próg dla badania obniżony do 400€.</p> <p>Kierownictwo zgodziło się skorygować te zniekształcenia.</p> <p>Sporządził: FJ Data: 24 lutego 20X3 r. Sporządził: LF Data: 5 marca 20X3 r.</p>

22

KOMUNIKACJA Z OSOBAMI SPRAWUJĄCYMI NADZÓR

<i>Zawartość rozdziału</i>	Odpowiednie MSB
Wytyczne dotyczące promowania skutecznej dwustronnej komunikacji pomiędzy biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór oraz o jakich ustaleniach z badania powinno się informować.	260 (zmieniony), 265, 450



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
260.9	<p>Celami bieżącego rewidenta są:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) jasne przedstawienie osobom sprawującym nadzór odpowiedzialności bieżącego rewidenta związanej z badaniem sprawozdania finansowego oraz przekazanie informacji o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania, (b) uzyskanie od osób sprawujących nadzór informacji mających związek z badaniem, (c) przekazywanie na bieżąco osobom sprawującym nadzór spostrzeżeń wynikających z badania, które są znaczące i mają związek z ich odpowiedzialnością za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, oraz (d) promowanie skutecznego dwustronnego komunikowania się pomiędzy biegłym rewidentem, a osobami sprawującymi nadzór.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
260.10	<p>Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Osoby sprawujące nadzór – osoba(y) lub organ(y) (np. rada powiernicza) ponosząca(e) odpowiedzialność za nadzorowanie strategicznego kierunku jednostki oraz obowiązków związanych z rozliczaniem się jednostki. Obejmuje to nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej. Dla niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych, osoby sprawujące nadzór mogą obejmować kadrę kierowniczą, na przykład członków wykonawczych organu nadzorującego jednostki sektora prywatnego lub publicznego lub właściciela sprawującego funkcje kierownika. W celu zapoznania się z różnorodnością struktur nadzorczych zobacz paragrafy A1-A8. (b) Kierownik jednostki – osoba(y) ponosząca(e) odpowiedzialność wykonawczą za prowadzenie działalności gospodarczej jednostki. Dla niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych, termin kierownik jednostki obejmuje niektóre lub wszystkie osoby sprawujące nadzór, na przykład członków wykonawczych organu nadzorującego lub właściciela sprawującego funkcje kierownika.
260.11	<p>Biegły rewident ustala odpowiednią(e) osobę(y) w ramach struktury nadzorczej jednostki, z którą(y) będzie się komunikować. (Zob. par. A1–A4)</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
260.12	Jeżeli biegły rewident komunikuje się z podgrupą osób sprawujących nadzór, na przykład z komitetem audytu lub przedstawicielem, biegły rewident ustala, czy komunikowanie się również z organem nadzorczym jest potrzebne. (Zob. par. A5–A7)
260.13	W niektórych przypadkach wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką, na przykład w małej jednostce gospodarczej, w której jedyny właściciel zarządza jednostką i nikt inny nie pełni funkcji nadzorczej. W tych przypadkach, jeżeli sprawy wymagane przez niniejszy MSB są przekazywane osobie(om) pełniące(y) obowiązki zarządcze i osoba(y) ta(e) pełni(a) także obowiązki nadzorcze, sprawy te nie muszą być ponownie przekazywane tej(y) samej(y) osobie(om) w ramach jej (ich) roli nadzorczej. Sprawy te zostały wskazane w paragrafie 16(c). Niemniej jednak biegły rewident upewnia się, że komunikowanie z osobą(ami) pełniącą(y) obowiązki zarządcze w sposób wystarczający uwzględnia wszystkich tych, z którymi biegły rewident komunikowałby się ze względu na sprawowane przez nie funkcje nadzorcze. (Zob. par. A8)
260.14	Biegły rewident przedstawia osobom sprawującym nadzór odpowiedzialność biegłego rewidenta w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego, w tym że: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="553 604 1484 682">(a) biegły rewident jest odpowiedzialny za sformułowanie i wyrażenie opinii na temat sprawozdania finansowego, które zostało sporządzone przez kierownika jednostki pod nadzorem osób sprawujących nadzór, oraz <li data-bbox="553 693 1511 737">(b) badanie sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownika jednostki ani osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności. (Zob. par. A9–A10)
260.15	Biegły rewident przekazuje osobom sprawującym nadzór informacje o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania, co obejmuje poinformowanie o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta. (Zob. par. A11–A16)
260.16	Biegły rewident przedstawia osobom sprawującym nadzór: (zob. par. A17–A18) <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="553 905 1511 1062">(a) spojrzenie biegłego rewidenta na znaczące jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości jednostki, w tym zasad (polityki) rachunkowości, szacunków księgowych i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Jeśli stosowne, biegły rewident wyjaśnia osobom sprawującym nadzór, dlaczego uważa znaczącą stosowaną zasadę rachunkowości, która jest akceptowalna w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, za niebędącą najbardziej odpowiednią w szczególnych okolicznościach jednostki, (zob. par. A19–A20) <li data-bbox="553 1073 1305 1094">(b) istotne trudności napotkane podczas badania, jeżeli wystąpiły, (zob. par. A21) <li data-bbox="553 1104 1511 1230">(c) jeżeli nie wszystkie spośród osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką: <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="602 1136 1403 1188">(i) istotne sprawy pojawiające się w trakcie badania, które zostały omówione lub były przedmiotem korespondencji z kierownikiem jednostki oraz (zob. par. A22) <li data-bbox="602 1199 1127 1220">(ii) pisemne oświadczenia, o jakie prosi biegły rewident; <li data-bbox="553 1241 1484 1293">(d) okoliczności, które wpływają na formę i treść sprawozdania biegłego rewidenta – jeżeli wystąpiły, oraz (zob. par. A23–A25) <li data-bbox="553 1304 1511 1371">(e) wszelkie inne istotne kwestie pojawiające się w trakcie badania, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta mają związek z nadzorowaniem procesu sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A26–A28)
260.18	Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o formie, czasie przeprowadzenia i przewidywanej ogólnej treści komunikowania się. (Zob. par. A37–A45)
260.19	Biegły rewident przekazuje na piśmie osobom sprawującym nadzór znaczące ustalenia z badania, jeżeli zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, ustne komunikowanie się nie byłoby odpowiednie. Pisemne informacje nie muszą zawierać wszystkich spraw, które pojawiły się w toku badania. (Zob. par. A46–A48)
260.21	Biegły rewident komunikuje się na bieżąco z osobami sprawującymi nadzór. (Zob. par. A49–A50)
260.22	Biegły rewident ocenia, czy dwustronne komunikowanie się pomiędzy biegłym rewidentem, a osobami sprawującymi nadzór było odpowiednie dla celu badania. Jeśli nie było, biegły rewident ocenia wpływ tego, jeśli taki istnieje, na ocenę biegłego rewidenta – ryzyk istotnego zniekształcenia i zdolność do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, oraz podejmuje odpowiednie działanie. (Zob. par. A51–A53)
260.23	Jeśli sprawy, których przekazania wymaga niniejszy MSB, są przedstawiane ustnie, biegły rewident włącza je do dokumentacji badania wraz z informacją, kiedy i komu zostały one przedstawione. Jeśli sprawy zostały przekazane na piśmie, biegły rewident zachowuje kopię informacji jako część dokumentacji badania. (Zob. par. A54)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
265.09	Biegły rewident informuje na piśmie w odpowiednim czasie osoby sprawujące nadzór o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych w trakcie badania. (Zob. par. A12–A18, A27)
450.12	Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o nieskorygowanych zniekształceniach oraz o ich wpływie, pojedynczo lub łącznie, jaki mogą mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że nie pozwalają na to przepisy prawa lub regulacja. Informacja przekazywana przez biegłego rewidenta wskazuje na poszczególne istotne nieskorygowane zniekształcenia. Biegły rewident zwraca się o skorygowanie zniekształceń, które nie zostały skorygowane. (Zob. par. A26–A28)
450.13	Biegły rewident informuje również osoby sprawujące nadzór o wpływie nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów sprawozdawczych na odnośne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia i sprawozdanie finansowe jako całość.

22.1 Przegląd

Skuteczna dwustronna komunikacja pomiędzy biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór jest ważnym elementem każdego badania. Pozwala to:

- biegłemu rewidentowi informować o wymaganych kwestiach i innych sprawach, oraz
- osoby sprawujące nadzór dostarczają biegłemu rewidentowi informacje, które w innym przypadku mogłyby nie być dostępne. Informacje te mogą przydać się biegłemu rewidentowi w planowaniu i ocenie wyników.

22.2 Nadzór

Struktury nadzoru różnią się w zależności od systemu prawnego i jednostki, odzwierciedlając wpływ różnego środowiska kulturowego i prawnego oraz wielkość i charakter własności. W większości jednostek nadzór jest grupową odpowiedzialnością organu nadzoru, takiego jak rada dyrektorów, rada nadzorcza, partnerzy, właściciele, komitet zarządzający, rada gubernatorów, powiernicy lub podobne osoby.

W mniejszych jednostkach za sprawowanie nadzoru może jednak odpowiadać jedna osoba, na przykład właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą w przypadku, gdy nie ma innych właścicieli lub sam powiernik. W takich przypadkach, jeśli są sprawy wymagające przekazania kierownikowi jednostki, to nie muszą one być ponownie komunikowane tej samej osobie (osobom) ze względu na ponoszoną przez nią (nie) odpowiedzialność za nadzór.

Jeśli jednak za nadzór w jednostce odpowiedzialna jest więcej niż jedna osoba (na przykład inni członkowie rodziny), biegły rewident podejmuje kroki w celu uzyskania pewności, że każda z tych osób jest odpowiednio poinformowana.

W innych jednostkach, gdzie odpowiedzialność za nadzór jest grupowa, informacje komunikowane przez biegłego rewidenta mogą być skierowane do podgrupy osób sprawujących nadzór, takich jak komitet audytu. W takich przypadkach biegły rewident ustala, czy istnieje także potrzeba przekazania informacji całemu organowi nadzoru. Decyzja ta opierałaby się na:

- zakresie odpowiedzialności spoczywającej odpowiednio na podgrupie i organie nadzoru,
- rodzaju sprawy, o której należy przekazać informacje,
- odpowiednich wymogach prawnych lub regulacyjnych, oraz
- na ustaleniu, czy podgrupa ma uprawnienia do podjęcia działania w związku z otrzymaną informacją oraz może ewentualnie dostarczyć dalszych informacji i wyjaśnień potrzebnych biegłemu rewidentowi.

W przypadkach, kiedy odpowiednia(e) osoba(y), z którą (ymi) należy się komunikować może (mogą) nie być jasno określona(e) w obowiązującym systemie prawa lub w innych okolicznościach zlecenia, biegły rewident może uznać za celowe wyjaśnienie i ustalenie ze stroną zlecającą odpowiedniej osoby(ów), z którą (ymi) będzie się komunikował. Przy określaniu, z kim biegły rewident będzie się komunikował, ważne jest, aby rozumiał on strukturę nadzoru i procesy w jednostce. Odpowiednia(e) osoba(y), z którą(ymi) komunikuje się biegły rewident może (mogą) być różna(e) w zależności od spraw, które mają być zakomunikowane.

Gdy jednostka stanowi część składową grupy, odpowiednia(e) osoba(y), z którą(ymi) komunikuje się biegły rewident części składowej grupy zależy od okoliczności zlecenia i sprawy, która ma być zakomunikowana.

W niektórych przypadkach kilka części składowych może prowadzić tę samą działalność w ramach tego samego systemu kontroli wewnętrznej i stosować te same praktyki księgowo. Tam, gdzie te same osoby sprawują nadzór nad kilkoma częściami składowymi grupy (np. wspólna rada dyrektorów), równocześnie zajmując się tymi częściami składowymi grupy w celu komunikowania się, pozwoli uniknąć duplikowania.

22.3 Sprawy, o których należy poinformować

Zagadnienia badania ważne z punktu widzenia nadzoru obejmują:

- odpowiedzialność biegłego rewidenta związaną z badaniem sprawozdania finansowego,
- planowany zakres i rozłożenie w czasie badania, oraz
- znaczące ustalenia z badania.

W przypadku badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie oraz wszelkich innych badań, w odniesieniu do których biegły rewident jest zobowiązany przez przepisy prawa lub regulację do stosowania MSB 701 lub podjęcie decyzję o stosowaniu MSB 701, biegły rewident zobowiązany jest również do poinformowania osób sprawujących nadzór o sprawach, które uzna za kluczowe sprawy badania. W przypadku, gdy biegły rewident nie zidentyfikuje takich spraw lub, w bardzo rzadkich przypadkach, podjęcie decyzję o nieprzedstawieniu takiej sprawy, jest on zobowiązany do przekazania informacji o tym, że nie ma żadnych kluczowych spraw badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Biegły rewident nie ma obowiązku zaprojektowania procedur badania mających na celu szczegółowe zidentyfikowanie zagadnień ważnych z punktu widzenia nadzoru chyba, że zostanie o to bezpośrednio poproszony, lub jeżeli jest to wymagane przez krajowe standardy badania lub ustawodawstwo.

W niektórych przypadkach, wymogi krajowe, prawo lub regulacje mogą nakładać zobowiązanie do poufności, która ogranicza przekazywanie informacji przez biegłego rewidenta. Należy sprawdzić takie wymogi zanim dojdzie do komunikacji z osobami sprawującymi nadzór.

UWAGA

Przeznacz czas na ułożenie sobie konstruktywnych kontaktów roboczych z osobami sprawującymi nadzór. Przyda się to w poprawieniu efektywnej komunikacji pomiędzy stronami.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Osoby sprawujące nadzór powinny być informowane o ważnych zagadnieniach istotnych dla ich roli w nadzorowaniu procesu sprawozdawczości finansowej. Obejmuje to informowanie o tym, że:

- badanie sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności, oraz
- odpowiedzialność biegłego rewidenta obejmuje:
 - sformułowanie i wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym sporządzonym przez kierownika jednostki pod nadzorem osób sprawujących nadzór,
 - informowanie o znaczących kwestiach wynikających z badania sprawozdania finansowego, oraz
 - rozważenie wszelkich kluczowych spraw badania, w przypadku gdy stosowanie MSB 701 jest wymagane, lub gdy jest on stosowany na zasadzie dobrowolności.

Wymóg ten często można spełnić przekazując osobom sprawującym nadzór kopię umowy na zlecenie badania. Poinformujemy w ten sposób osoby sprawujące nadzór o zagadnieniach przedstawionych poniżej.

Ilustracja 22.3-1

	Rodzaj komunikacji
Przekazanie kopii umowy na zlecenie badania	Odpowiedzialność biegłego rewidenta za przeprowadzenie badania zgodnie z MSB.
	Wymagania MSB zgodnie, z którymi znaczące sprawy wynikające z badania sprawozdania finansowego, istotne dla osób sprawujących nadzór z uwagi na nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, są im przekazywane.
	MSB nie wymagają od biegłego rewidenta opracowania procedur w celu zidentyfikowania dodatkowych spraw, o których należy poinformować osoby sprawujące nadzór.
	Przekazywanie innych spraw wymaganych przez wymogi prawne lub regulacje (jeżeli ma to zastosowanie), wynikających z uzgodnienia z jednostką lub z dodatkowych wymogów mających zastosowanie do badania (na przykład standardów krajowej organizacji zawodowych księgowych).

Planowany zakres i rozłożenie w czasie badania

Celem omówienia planu badania jest promowanie skutecznego dwustronnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór. Należy jednak uważać, by nie przedstawiać informacji szczegółowych (takich jak rodzaj i rozłożenie w czasie konkretnych procedur badania), co mogłoby zmniejszyć skuteczność badania. Jest to szczególnie istotne w sytuacjach, gdy niektóre lub wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką.

Kwestie, które powinny zostać omówione, przedstawiono poniżej.

Ilustracja 22.3-2

Opis	
Plan badania	Ogólne informacje dotyczące planu badania, zakresu i rozłożenia w czasie.
	Stosowanie koncepcji istotności w badaniu.
	Sposób, w jaki zostanie uwzględnione znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.
	Podejście do kontroli wewnętrznej mającej znaczenie dla badania.
	Znaczące zmiany standardów rachunkowości i ich prawdopodobny wpływ.
Uzyskaj potrzebne dane od osób sprawujących nadzór (Może to mieć wpływ na plan badania)	Omów cele i strategię jednostki, wszelką znaczącą komunikację z organami regulacyjnymi oraz powiązane z tym ryzyko działalności gospodarczej, które może spowodować istotne zniekształcenia.
	Opis sprawowania nadzoru nad: <ul style="list-style-type: none"> • zadawalającą kontrolą wewnętrzną, w tym nad ryzykiem oszustwa, • kompetencją i uczciwością kierownictwa, oraz • reakcją na wcześniejsze informacje przekazane przez biegłego rewidenta.
	Kwestie wymagające szczególnej uwagi podczas badania.
	Prośby do biegłego rewidenta o podjęcie dodatkowych procedur.
	Inne sprawy, które mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe

Znaczące ustalenia z badania

Biegły rewident zwykle najpierw omawia z kierownikiem jednostki zagadnienia będące przedmiotem nadzoru, z wyjątkiem zagadnień związanych z kompetencjami lub uczciwością kierownika jednostki. Te początkowe dyskusje służą wyjaśnieniu faktów i kwestii, a kierownikowi jednostki dają szansę przedstawienia dalszych informacji.

Załącznik 1 do MSB 260 (zmienionego) przedstawiony poniżej zawiera listę określonych spraw, o których należy informować osoby sprawujące nadzór. Wymagania te omówiono w innych częściach Przewodnika.

Ilustracja 22.3-3

Nr MSB	Szczególne wymagania dotyczące komunikacji	Paragraf
MSKJ 1	<i>Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych</i>	30(a)
MSB 240	<i>Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw</i>	21, 39 (c) (i), 40-42
MSB 250 (zmieniony)	<i>Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego</i>	15, 20, 23-25
MSB 265	<i>Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej</i>	9
MSB 450	<i>Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania</i>	12 – 13
MSB 505	<i>Potwierdzenia zewnętrzne</i>	9
MSB 510	<i>Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe</i>	7
MSB 550	<i>Strony powiązane</i>	27

Nr MSB	Szczególne wymagania dotyczące komunikacji	Paragraf
MSB 560	<i>Późniejsze zdarzenia</i>	7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a), 17
MSB 570 (zmieniony)	<i>Kontynuacja działalności</i>	25
MSB 600	<i>Szczególne rozważania - badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)</i>	49
MSB 610 (zmieniony w 2013 r.)	<i>Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych</i>	20, 31
MSB 700 (zmieniony)	<i>Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego</i>	40
MSB 701	<i>Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta</i>	17
MSB 705 (zmieniony)	<i>Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta</i>	12, 14, 23, 30
MSB 706 (zmieniony)	<i>Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta</i>	12
MSB 710	<i>Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowego</i>	18
MSB 720 (zmieniony)	<i>Obowiązki biegłego rewidenta dotycząca innych informacji</i>	17, 18, 19

Poniżej przedstawiono bardziej ogólne zagadnienia badania ważne z punktu widzenia nadzoru, które mogą być przekazywane (najlepiej pisemnie).

Ilustracja 22.3-4

Zagadnienia badania	Uwagi dotyczące komunikacji
Zasady (polityka) rachunkowości	Wybór (lub zmiany) znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz praktyk rachunkowości, które wywierają lub mogą wywierać istotny wpływ na sprawozdanie finansowe jednostki.
Komunikacja w poprzednich okresach sprawozdawczych	Zagadnienia ważne z punktu widzenia nadzoru, o których poinformowano wcześniej, a które mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe dotyczące bieżącego okresu sprawozdawczego.
Ryzyko istotnego zniekształcenia	Możliwe wpływy dla wszelkie istotne ryzyka w sprawozdaniu finansowym (na przykład nierozstrzygnięty spór prawny), które wymagają ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.
Istotne niepewności	Istotne niepewności związane ze zdarzeniami i warunkami, które mogą nasuwać poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
Obawy	Warunki prowadzenia działalności gospodarczej wpływające na jednostkę oraz plany i strategię działalności, które mogą spowodować ryzyko istotnego zniekształcenia. Obawy, co do konsultowania się kierownictwa z innymi księgowymi w sprawach rachunkowości i badania.
Napotkane znaczące trudności	Mogą one obejmować: <ul style="list-style-type: none"> rozwiązanie trudnych kwestii dotyczących rachunkowości lub badania, niedostępność dokumentów wymaganych do badania, niezdolność personelu do udzielenia odpowiedzi na pytania, ograniczenia zakresu badania i sposób ich rozwiązania, oraz rozbieżność poglądów z kierownictwem dotycząca zagadnień, które, zarówno pojedynczo jak i łącznie, mogą być znaczące dla sprawozdania finansowego jednostki lub sprawozdania biegłego rewidenta.

Zagadnienia badania	Uwagi dotyczące komunikacji
Uwagi dotyczące kierownictwa jednostki	Sprawy dotyczące kompetencji kierownictwa jednostki: <ul style="list-style-type: none"> • znaczące słabości kontroli wewnętrznej, • sprawa uczciwości kierownictwa, • znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, • działania bezprawne, oraz • oszustwa, w które zaangażowane jest kierownictwo.
Korekty zaproponowane w wyniku badania	Korekty, które nie zostały uwzględnione, wywierające lub mogące wywierać istotny wpływ na sprawozdanie finansowe jednostki.
Nieskorygowane zniekształcenia	Nieskorygowane zniekształcenia, które kierownik jednostki uznał za nieistotne (różne od kwot błahych), zarówno pojedynczo jak i łącznie, dla sprawozdania finansowego jako całości.
Sprawozdanie biegłego rewidenta	Przedstaw w skrócie powody wszelkich oczekiwanych zmian sprawozdania biegłego rewidenta.
Uzgodnione kwestie	Wszelkie inne uzgodnione zagadnienia dotyczące warunków zlecenia badania.
Inne zagadnienia	Inne wynikające z badania sprawy, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są znaczące dla nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej, jeśli takie stwierdzono.
Kluczowe sprawy badania (KSpB)	W przypadku gdy stosowanie MSB 701 jest wymagane (w odniesieniu do jednostek notowanych na giełdzie lub przez krajowe przepisy prawa/regulacje), lub gdy MSB 701 jest stosowany na zasadzie dobrowolności, w sprawozdaniu biegłego rewidenta należy przedstawić KSpB.

UWAGA

O znaczących sprawach należy informować na piśmie zawsze, gdy jest to możliwe lub gdy jest to wymagane, jak np. w przypadku znaczących słabości kontroli. Pismo lub list stanowi dokument przedstawiający zagadnienia wymagające zakomunikowania, którego kopie mają obie strony. Jeżeli o takich sprawach informuje się ustnie, należy sporządzić protokół spotkania, który można przestawić jednostce w celu odnotowania we właściwym miejscu, że komunikacja taka miała miejsce.

Dokumentacja

Tam, gdzie kwestie wymagające komunikacji zgodnie z MSB są przekazywane ustnie, należy przygotować notatki do akt opisujące, kiedy i komu te kwestie zostały przedstawione. W przypadku, gdy sprawy przekazano na piśmie, zachowaj kopię informacji jako część dokumentacji badania.

Czas przekazania informacji

Upewnij się, że zagadnienia badania ważne z punktu widzenia nadzoru są przekazywane na bieżąco tak, aby osoby sprawujące nadzór mogły podjąć odpowiednie działania.

22.4 Studia przypadków – komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w tomie 2, rozdział 2 – „Wprowadzenie do studiów przypadków”.

Studium przypadku A – Delta Meble**Zagadnienia badania ważne z punktu widzenia nadzoru**

Poniżej zaprezentowano fragment pisma przesłanego do kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór:

15 marca 20X3 r.

Pan Sylwester Delta, Dyrektor zarządzający Delta Meble 2255 West Street North Cabetown United Territories
123-50214

Szanowny Panie!

Zagadnienia poruszane w niniejszym raporcie wynikają z przeprowadzonego przez nas badania sprawozdania finansowego i odnoszą się do spraw, na które naszym zdaniem powinniśmy zwrócić Pańską uwagę.

Zasadniczo zgodnie ze standardami zawodowymi zakończyliśmy już nasze badanie sprawozdania finansowego Delta Meble. Oczekujemy, że przekazanie naszego sprawozdania biegłego rewidenta datowanego na 20 kwietnia 20X3 r., będzie miało miejsce jak tylko otrzymamy podpisane oświadczenie zarządu.

Nasze badanie ma na celu uzyskanie uzasadnionej pewności, że sprawozdanie finansowe wolne jest od istotnych zniekształceń. Uzyskanie absolutnej pewności nie jest możliwe ze względu na nieodłączne ograniczenia badania połączone z nieodłącznymi ograniczeniami kontroli wewnętrznej, w wyniku, których występuje nieuniknione ryzyko, iż niektóre istotne zniekształcenia nie zostaną wykryte.

Planując nasze badanie, analizujemy kontrolę wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową w celu określenia rodzaju, rozłożenia w czasie oraz zakresu procedur badania. Jednakże badanie sprawozdania finansowego nie dostarcza pewności dotyczącej skutecznego działania kontroli wewnętrznej w Delta Meble. Jeżeli jednak w trakcie badania pewne niedociągnięcia kontroli wewnętrznej zwrócą naszą uwagę, wówczas zostanie Pan o nich poinformowany. Patrz załącznik A do niniejszego pisma (niezamieszczony).

Z uwagi na fakt, że oszustwo jest umyślne, zawsze występuje ryzyko, że mogą występować istotne zniekształcenia, oszustwo oraz inne czyny bezprawne i nie zostać wykryte podczas naszego badania sprawozdania finansowego.

Poniżej przedstawiono streszczenie ustaleń wynikających z przeprowadzenia badania.

1. Nie zidentyfikowaliśmy żadnych istotnych kwestii (z wyjątkiem zidentyfikowanych zniekształceń już omówionych z Panem, obecnie skorygowanych), na które chcielibyśmy zwrócić Pańską uwagę.
2. Współpraca z kierownictwem i pracownikami podczas badania była dobra. Według naszej najlepszej wiedzy, mieliśmy także kompletny dostęp do dokumentacji księgowej i innych dokumentów potrzebnych do przeprowadzenia naszego badania. Nie wystąpiły żadne różnice poglądów z kierownictwem, zaś wszystkie problemy dotyczące badania, zapisów księgowych i ujawnień zostały zadowalająco rozwiązane.

Pragniemy także zwrócić Pańską uwagę na następujące zagadnienia:

- Zmiany w wytycznych zawodowych w okresie sprawozdawczym. Patrz załącznik B. (*niezamieszczony*)
- Inne zidentyfikowane zagadnienia, które mogą zainteresować kierownika jednostki. Patrz załącznik C. (*niezamieszczony*).

Prosimy zauważyć, że międzynarodowe standardy badania nie wymagają od nas opracowania procedur w celu rozpoznania dodatkowych spraw, o których należy poinformować osoby sprawujące nadzór. Dlatego zwykle badanie nie prowadzi do identyfikacji wszystkich takich kwestii.

Niniejsze informacje przygotowano wyłącznie dla informacji kierownika jednostki i nie mają one służyć żadnym innym celom. Nie bierzemy żadnej odpowiedzialności wobec stron trzecich korzystających z niniejszych informacji.

Z poważaniem

Samuel J. Lewicki

Samuel J. Lewicki

Jamel, Woodwind & Wing LLP

NOTATKA DO AKT: Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

Korekty i ustalenia wynikające z badania

Omówiliśmy z Rajmundem korekty dotyczące salda zapasów oraz rozliczeń międzyokresowych biernych. Poinformował nas, że z powodów rodzinnych nie poświęcał dużo czasu w tym okresie na nadzorowanie pracy Renaty i zatwierdzanie transakcji, nie był zatem zdziwiony, że niektóre sprawy zostały przeoczone. Zapewnił, że dopilnuje, aby Renata w kolejnym okresie sprawozdawczym dokładniej śledziła zapłaty dokonane po zakończeniu okresu sprawozdawczego w celu lepszego dopilnowania kosztów, które powinny być zaksięgowane jako rozliczenia międzyokresowe bierne.

Wskazaliśmy, że za wyjątkiem znalezionych korekt, nie stwierdziliśmy podczas badania żadnych innych istotnych kwestii, a Renata okazała się bardzo pomocna.

Inne zalecenia

Podczas dyskusji na temat kontroli IT uświadomiliśmy sobie, że Renata nigdy nie testowała kopii zapasowych dla pakietu księgowego i zaleciliśmy, by Rajmund przetestował tę procedurę w celu upewnienia się, że kopie zapasowe dokumentacji księgowej są sporządzane. W przypadku poważnej awarii systemu utrata dokumentacji księgowej miałaby znaczący wpływ na naszą zdolność do przeprowadzenia badania.

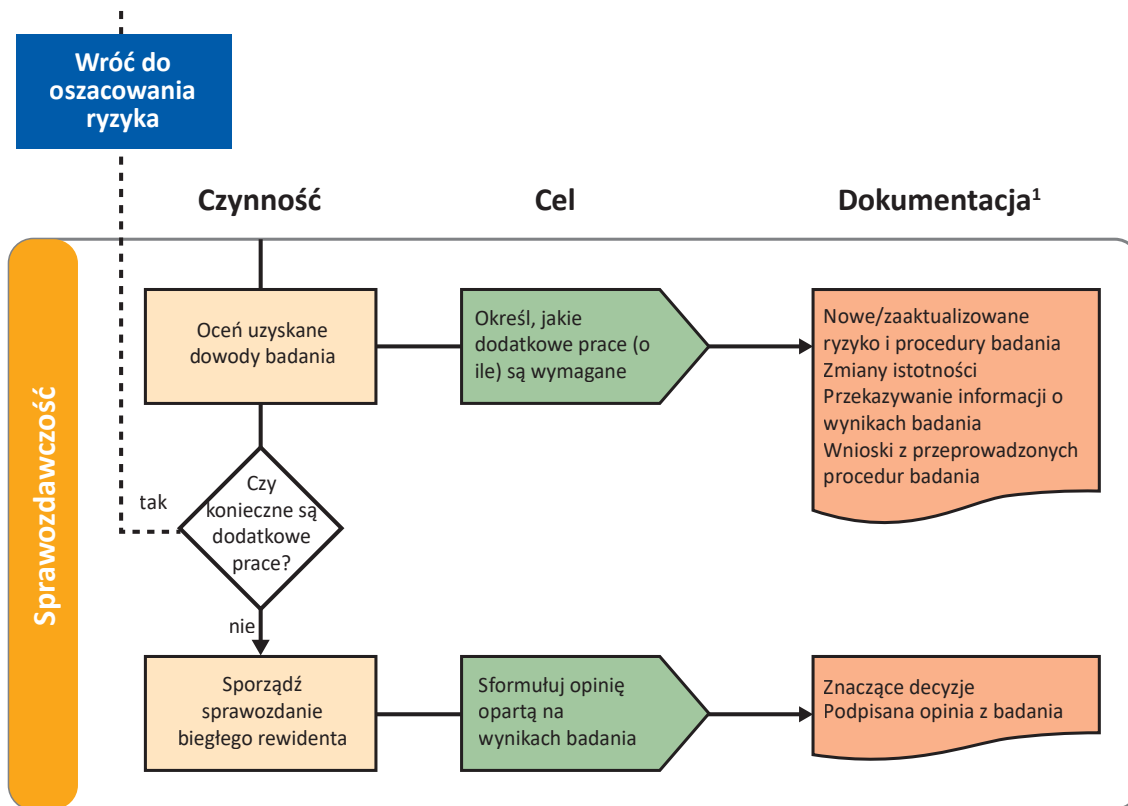
Sporządził: SL

Data: 16 marca 20X3 r.

23

MODYFIKACJE SPRAWOZDANIA BIEGŁEGO REWIDENTA

<i>Zawartość rozdziału</i>	Odpowiedni MSB
Wytyczne dotyczące wyrażania odpowiednio zmodyfikowanej opinii o sprawozdaniu finansowym w razie takiej konieczności.	705 (zmieniony)



Uwagi:

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
705.4	Celem biegłego rewidenta jest jasne wyrażenie odpowiednio zmodyfikowanej opinii o sprawozdaniu finansowym, która jest konieczna, gdy: <ol style="list-style-type: none"> (a) biegły rewident wyciąga wniosek, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenie lub (b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby wyciągnąć wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
705.5	Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej: <ol style="list-style-type: none"> (a) Rozległy – pojęcie używane w kontekście zniekształceń, w celu opisanego wpływu na sprawozdanie finansowe zniekształceń lub możliwego wpływu na sprawozdane finansowe ewentualnych zniekształceń, które nie zostały wykryte ze względu na brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe to taki, który według osądu biegłego rewidenta: <ol style="list-style-type: none"> (i) nie jest ograniczony do konkretnych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego, (ii) jeśli jednak jest ograniczony, to obejmuje lub mógłby obejmować znaczącą część sprawozdania finansowego, lub (iii) w odniesieniu do ujawnień jest fundamentalny dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, (b) Opinia zmodyfikowana – opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna lub odmowa wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego.

705.6	Biegły rewident modyfikuje opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy: <ol style="list-style-type: none"> (a) biegły rewident wyciąga wniosek na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenia, lub (zob. par. A2–A7) (b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby wyciągnąć wniosek, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia. (Zob. par. A8–A12)
-------	---

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
705.7	<p>Biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem, gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) biegły rewident uzyskawszy wystarczające i odpowiednie dowody badania wyciąga wniosek, że zniekształcenia pojedynczo lub łącznie są istotne, ale nie rozległe w odniesieniu do sprawozdania finansowego, lub (b) biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę opinii, ale biegły rewident wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógłby być istotny, ale nie rozległy.
705.8	<p>Biegły rewident wyraża opinię negatywną, gdy biegły rewident, uzyskawszy wystarczające i odpowiednie dowody badania, wyciąga wniosek, że zniekształcenia pojedynczo lub łącznie są zarówno istotne, jak i rozległe w odniesieniu do sprawozdania finansowego.</p>
705.9	<p>Biegły rewident odmawia wyrażenia opinii, gdy nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę opinii, a wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógłby być zarówno istotny jak i rozległy.</p>
705.10	<p>Biegły rewident odmawia wyrażenia opinii, gdy w niezwykle rzadkich okolicznościach dotyczących wielu niepewności, biegły rewident wyciąga wniosek, że pomimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnośnie każdej poszczególniej niepewności, nie jest możliwe aby sformułować opinię na temat sprawozdania finansowego ze względu na potencjalne wzajemne oddziaływanie niepewności i ich możliwy skumulowany wpływ na sprawozdanie finansowe.</p>
705.11	<p>Jeżeli po zaakceptowaniu zlecenia biegły rewident dowie się, że kierownik jednostki narzucił ograniczenie zakresu badania, które według biegłego rewidenta prawdopodobnie będzie skutkowało potrzebą wyrażenia opinii z zastrzeżeniem lub odmową wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, biegły rewident żąda, aby kierownik jednostki usunął ograniczenie.</p>
705.12	<p>Jeżeli kierownik jednostki odmawia usunięcia ograniczenia, o którym mowa w paragrafie 11 niniejszego MSB, biegły rewident powiadamia o tej sprawie osoby sprawujące nadzór, chyba że wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką, oraz ustala, czy możliwe jest przeprowadzenie procedur alternatywnych w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.</p>
705.13	<p>Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident określa skutki w sposób następujący:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) jeżeli biegły rewident wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógłby być istotny, ale nie rozległy, biegły rewident wydaje opinię z zastrzeżeniem, lub (b) jeżeli biegły rewident wyciąga wniosek, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mógłby być zarówno istotny jak i rozległy tak, że wydanie opinii z zastrzeżeniem byłoby nieodpowiednim przedstawieniem powagi sytuacji, biegły rewident: <ul style="list-style-type: none"> (i) wycofuje się z badania tam, gdzie jest to wykonalne i możliwe zgodnie z odnośnymi przepisami prawa lub regulacją, lub (zob. par. A13) (ii) odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, jeżeli wycofanie się z badania przed wydaniem sprawozdania biegłego rewidenta nie jest wykonalne lub możliwe. (Zob. par. A14)
705.14	<p>Jeżeli biegły rewident wycofuje się, jak rozważano w paragrafie 13(b)(i), przed wycofaniem się biegły rewident powiadamia osoby sprawujące nadzór o wszelkich sprawach dotyczących zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania, które spowodowałyby modyfikacje opinii. (Zob. par. A15)</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
705.15	Gdy biegły rewident uznaje za konieczne wyrażenie opinii negatywnej lub odmowę wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego jako całości, sprawozdanie biegłego rewidenta nie zawiera jednocześnie niezmodyfikowanej opinii w odniesieniu do tych samych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej na temat pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub jednego lub więcej elementów, kont lub pozycji składnika sprawozdania finansowego. Zawarcie takiej niezmodyfikowanej opinii w tym samym sprawozdaniu, w tych okolicznościach zaprzeczałoby negatywnej opinii biegłego rewidenta lub odmowie wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego jako całości. (Zob. par. par. A16)
705.16	Gdy biegły rewident modyfikuje opinię z badania, biegły rewident dla sekcji „Opinia” używa nagłówka, odpowiednio, „Opinia z zastrzeżeniem”, „Opinia negatywna” lub „Odmowa wyrażenia opinii”. (Zob. par. A17–A19)
705.17	<p>Gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem ze względu na istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym, biegły rewident stwierdza, że zdaniem biegłego rewidenta, z wyjątkiem wpływu sprawy opisanej (ych) w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”:</p> <p>(a) w przypadku sprawozdawczości zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub przedstawia rzetelny i jasny obraz) [...] zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej], lub</p> <p>(b) w przypadku sprawozdawczości zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, załączone sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej].</p> <p>Gdy modyfikacja powstaje na skutek braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident używa w opinii zmodyfikowanej odpowiedniego wyrażenia „z wyjątkiem możliwego wpływu sprawy...”. (Zob. par. A20)</p>
Opinia negatywna	
705.18	<p>Gdy biegły rewident wyraża opinię negatywną, biegły rewident stwierdza, że zdaniem biegłego rewidenta, z powodu znaczenia sprawy opisanej(ych) w sekcji „Podstawa opinii negatywnej”:</p> <p>(a) w przypadku sprawozdawczości zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, załączone sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie (lub nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu) [...] zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej], lub</p> <p>(b) w przypadku sprawozdawczości zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, załączone sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej].</p>
Odstąpienie od wyrażenia opinii	
705.19	<p>Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii ze względu na brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident:</p> <p>(a) stwierdza, że biegły rewident nie wyraża opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego,</p> <p>(b) stwierdza, że z powodu znaczenia sprawy opisanej (ych) w sekcji „Podstawa odmowy wyrażenia opinii”, biegły rewident nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły podstawę dla opinii z badania na temat sprawozdania finansowego, oraz</p> <p>(c) zamienia stwierdzenie wymagane przez paragraf 24(b) MSB 700 (zmienionego), które wskazuje, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane, na stwierdzenie, że biegły rewident został zaangażowany do badania sprawozdania finansowego.</p>
Podstawa opinii	
705.20	<p>Gdy biegły rewident modyfikuje opinię na temat sprawozdania finansowego, biegły rewident dodatkowo, oprócz poszczególnych elementów wymaganych przez MSB 700 (zmieniony): (zob. par. A21)</p> <p>(a) zamienia nagłówki „Podstawa opinii” wymagany przez paragraf 28 MSB 700 (zmienionego) na, odpowiednio, „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, „Podstawa opinii negatywnej” lub „Podstawa odmowy wyrażenia opinii”, oraz</p> <p>(b) w tej sekcji przedstawia opis sprawy powodującej modyfikację.</p>
705.21	Jeżeli występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które dotyczy poszczególnych kwot w sprawozdaniu finansowym (w tym ujawnień ilościowych), biegły rewident zamieszcza w sekcji „Podstawa opinii” opis i kwantyfikację wpływu finansowego tego zniekształcenia, chyba że jest to niewykonalne. Jeżeli niewykonalne jest określenie ilościowe wpływu finansowego biegły rewident stwierdza ten fakt w tej sekcji. (Zob. par. A22)

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
705.22	Jeżeli występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które odnosi się do ujawnień jakościowych, biegły rewident zamieszcza w sekcji „Podstawa opinii” wyjaśnienie, w jaki sposób ujawnienia są zniekształcone.
705.23	Jeżeli występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, które odnosi się do braku ujawnienia informacji wymagających ujawnienia, biegły rewident: <ol style="list-style-type: none"> omawia brak ujawnienia z osobami sprawującymi nadzór, opisuje w sekcji „Podstawa opinii” rodzaj pominiętych informacji, oraz zamieszcza pominięte ujawnienia, pod warunkiem, że jest to wykonalne i biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat pominiętych informacji, chyba że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację. (Zob. par. A23)
705.24	Jeżeli modyfikacja wynika z braku możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident zamieszcza przyczyny braku możliwości w sekcji „Podstawa opinii.
705.25	Gdy biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, zmienia stwierdzenie na temat tego, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta wymaganej przez paragraf 28(d) MSB 700 (zmienionego), w ten sposób, że dodaje wyrazy odpowiednio, „z zastrzeżeniem” lub „negatywnej”.
705.26	Gdy biegły rewident odmawia wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, sprawozdanie biegłego rewidenta nie zawiera elementów wymaganych przez paragrafy 28(b) i 28(d) MSB 700 (zmienionego). Tymi elementami są: <ol style="list-style-type: none"> odwołanie do sekcji sprawozdania biegłego rewidenta, gdzie opisana jest odpowiedzialność biegłego rewidenta, oraz stwierdzenie na temat tego, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla opinii biegłego rewidenta.
705.27	Nawet jeżeli biegły rewident wyraził opinię negatywną lub odmówił wyrażenia opinii na temat sprawozdania finansowego, biegły rewident opisuje w sekcji „Podstawa opinii” przyczyny oraz skutki wszelkich innych spraw, których biegły rewident jest świadomy, iż wymagałyby modyfikacji opinii. (Zob. par. A24)

23.1 Przegląd

Wymaga się, by w sytuacjach takich jak te opisane poniżej biegły rewident jasno wyraził odpowiednio zmodyfikowaną opinię o sprawozdaniu finansowym.

Ilustracja 23.1-1

Sytuacje	
Konieczna modyfikacja sprawozdania (Opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna lub odstąpienie od wyrażenia opinii)	Sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone Na podstawie uzyskanych dowodów badania stwierdzono, że sprawozdanie finansowe jako całość jest istotnie zniekształcone. Obejmuje to nieskorygowane zniekształcenia, które są istotne, stosowność lub zastosowanie zasad rachunkowości oraz nieujawnienie pewnych informacji, które prowadzą do istotnego zniekształcenia.
	Niemożliwość uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania Brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia. Mogą one obejmować: <ul style="list-style-type: none"> okoliczności znajdujące się poza kontrolą jednostki, takie jak pożar, który zniszczył dokumentację księgową, okoliczności dotyczące rodzaju lub rozłożenia w czasie pracy biegłego rewidenta, takie jak brak możliwości uczestniczenia w spisie z natury, lub ograniczenia narzucone przez kierownika jednostki, takie jak brak zgody kierownika jednostki na to, by biegły rewident uzyskał zewnętrzne potwierdzenia niektórych należności.

Zmodyfikowana opinia z badania wymagana jest, jeżeli zdaniem biegłego rewidenta:

- na podstawie uzyskanych dowodów badania, stwierdzono, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenie, lub
- nie jest możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia.

Istnieją trzy rodzaje zmodyfikowanych opinii. Są nimi opinia z zastrzeżeniem, opinia negatywna oraz odstąpienie od wyrażenia opinii.

Ilustracja poniżej (skopiowana z MSB 705 (zmienionego).A1) przedstawia, w jaki sposób na rodzaj opinii, którą ma wyrazić biegły rewident, wpływa osąd biegłego rewidenta dotyczący:

- rodzaju sprawy powodującej modyfikację, oraz
- rozległości wpływu lub potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe.

Ilustracja 23.2-1

Rodzaj sprawy powodującej modyfikację	Osąd biegłego rewidenta dotyczący rozległości wpływu lub potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe	
	Wpływ istotny, ale NIE rozległy	Wpływ istotny I rozległy
Sprawozdanie finansowe zawiera istotne zniekształcenie	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
Niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania	Opinia z zastrzeżeniem	Odstąpienie od wyrażenia opinii

Właściwe użycie trzech typów modyfikacji opisano w ilustracji poniżej.

Ilustracja 23.2-2

Rodzaj	Stosowanie
Opinia z zastrzeżeniem	W przypadku, gdy wpływ na sprawozdanie finansowe jest istotny, ale nie rozległy. Stosuje się ją gdy: <ul style="list-style-type: none"> • uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania, lecz biegły rewident stwierdzi, że występujące zniekształcenia, pojedynczo lub łącznie, są istotne, ale ich wpływ na sprawozdanie finansowe nie jest rozległy, lub • biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Biegły rewident stwierdza, że potencjalny wpływ niewykrytych zniekształceń na sprawozdanie finansowe, o ile występuje, mógłby być istotny, ale nie rozległy.
Sformułowanie:	„Naszym zdaniem, z wyjątkiem skutków (lub możliwych skutków) sprawy opisanej w sekcji naszego sprawozdania „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie ...” (Uwaga: Wyrażenie „możliwych skutków” jest stosowane tylko wtedy, gdy biegły rewident nie jest w stanie określić skutków lub ich kwantyfikacja nie jest wykonalna w praktyce.)
Opinia negatywna	Kiedy skutki zniekształceń są zarówno istotne, jak i rozległe. Stosuje się ją, jeśli po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania biegły rewident stwierdzi, że skutek zniekształceń dla sprawozdania finansowego, pojedynczo lub łącznie, jest zarówno istotny, jak i rozległy.
Sformułowanie:	„Naszym zdaniem, ze względu na znaczenie sprawy omówionej w sekcji naszego sprawozdania „Podstawa opinii negatywnej”, ... załączone sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie...”

Rodzaj	Stosowanie
Odstąpienie od wyrażenia opinii	<p>W przypadku, gdy potencjalny wpływ niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy. Stosuje się je, jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię, oraz stwierdza, że potencjalny niewykrytych zniekształceń, o ile występują, mógłby być zarówno istotny, jak i rozległy.</p> <p>Stosuje się także w tych niezwykle rzadkich okolicznościach, kiedy nie jest możliwe sformułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym z uwagi na potencjalny związek pomiędzy licznymi niepewnościami a ich potencjalnym łącznym wpływem na sprawozdanie finansowe. Stosuje się również, jeżeli biegły rewident uzyskał wystarczające dowody badania odnoszące się do każdej z niepewności.</p>
Sformułowanie	<p>„Nie wyrażamy opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego Spółki ABC. Ze względu na znaczenie sprawy opisanej w sekcji „Podstawa odmowy wyrażenia opinii”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły podstawę dla opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego.”</p>

Jedyną alternatywą do wydania opinii negatywnej lub odstąpienia od wyrażenia opinii jest całkowite wycofanie się z badania (w sytuacjach, gdy jest to dozwolone) i niewydanie opinii.

Jeżeli wymagana jest modyfikacja, szczegóły są przedstawiane w paragrafie „uzasadniającym modyfikację” przedstawionym poniżej.

Ilustracja 23.2-3

Paragraf uzasadniający modyfikację opinii	<p>Cel</p> <p>Prezentowanie szczegółów dotyczących modyfikacji w odrębnej sekcji umieszczonej tuż po sekcji sprawozdania biegłego rewidenta zawierającej opinię. Sekcja ta jest opatrzona nagłówkiem „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, „Podstawa opinii negatywnej” lub „Podstawa odmowy wyrażenia opinii”.</p> <p>Sformułowanie</p> <p>Sekcja taka zawiera (w stosownych przypadkach):</p> <ul style="list-style-type: none"> • opis sprawy powodującej modyfikację, • w przypadku gdy istotne zniekształcenie dotyczy konkretnych kwot w sprawozdaniu finansowym (w tym ujawnień ilościowych), opis i liczbowe wyrażenie możliwego skutku (ów) takiego istotnego zniekształcenia; może to obejmować wyrażone liczbowo skutki dla sald kont, grup transakcji i ujawnień oraz wpływ na dochód przed opodatkowaniem, wynik netto oraz kapitał własny, • kiedy ma to zastosowanie, stwierdzenie, że liczbowe wyrażenie skutków finansowych jest praktycznie niewykonalne, • jeżeli istotne zniekształcenie dotyczy ujawnień opisowych informacji, wyjaśnienie sposobu zniekształcenia ujawnienia, • rodzaj pominiętych informacji, chyba że ujawnienia nie są łatwo dostępne, nie zostały sporządzone przez kierownika jednostki lub byłyby w sprawozdaniu nadmiernie szczegółowe, oraz • opis wszelkich zidentyfikowanych spraw, które wymagałyby zmodyfikowania opinii biegłego rewidenta. Opinia negatywna lub odstąpienie od wyrażenia opinii na skutek określonej sprawy nie usprawiedliwia pominięcia opisu innych zidentyfikowanych spraw, które wymagałyby zmodyfikowania opinii biegłego rewidenta.
Informacje dodatkowe do sprawozdania finansowego	<p>Biegły rewident może w sekcji uzasadniającej modyfikację opinii odnieść się do szerszego omówienia sprawy powodującej modyfikację, zawartej w notcie do sprawozdania finansowego.</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
450.4	<p>Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:</p> <p>(a) Zniekształcenie – różnica pomiędzy raportowaną kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji wykazywanej w sprawozdaniu finansowym a kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji, które wymagają wykazania zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Zniekształcenia mogą być spowodowane błędem lub oszustwem. (Zob. par. A1)</p> <p>Gdy biegły rewident wyraża opinię o tym, czy sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, lub przekazuje rzetelny i jasny obraz, zniekształcenia obejmują również te korekty kwot, klasyfikacji, prezentacji lub ujawnień, które według osądu biegłego rewidenta są niezbędne, aby sprawozdanie finansowe prezentowało rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przekazywało rzetelny i jasny obraz.</p> <p>(b) Nieskorygowane zniekształcenia – zniekształcenia, które biegły rewident zgromadził podczas badania i które nie zostały skorygowane.</p>

Ma to zastosowanie, jeśli po uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania biegły rewident stwierdzi, że skutek zniekształceń w sprawozdaniu finansowym, pojedynczo lub łącznie, jest istotny (co wymaga opinii z zastrzeżeniem) lub zarówno istotny, jak i rozległy (co wymaga opinii negatywnej).

Może to wynikać z:

- oceny nieskorygowanych zniekształceń przez biegłego rewidenta,
- stosowności wybranych zasad (polityki) rachunkowości,
- stosowania wybranych zasad (polityki) rachunkowości, lub
- stosowności lub dokładności ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Przykład przedstawiający stosowne elementy sprawozdania biegłego rewidenta z opinią z zastrzeżeniem ze względu na istotne zniekształcenia został zaprezentowany poniżej.

Niewłaściwy wybór zasad (polityki) rachunkowości

Ocena = wpływ istotny, ale nie rozległy

Reakcja = opinia z zastrzeżeniem

Ramowe założenia = Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Nie zostały przedstawione kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701, ponieważ standard ten nie ma zastosowania w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego Spółki ABC.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

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

Opinia z zastrzeżeniem

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC, które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do 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 sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, [lub „przedstawia rzetelny i jasny obraz”] sytuację finansową Spółki ABC na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za okres sprawozdawczy zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

Jak wskazano w Nocie X do załączonego sprawozdania finansowego, w sprawozdaniu finansowym nie ujęto amortyzacji, co stanowi odstępstwo od MSSF. Przy zastosowaniu liniowej metody amortyzacji i przyjmując 5% roczną stawkę amortyzacyjną dla budynków oraz 20% dla wyposażenia, odpis amortyzacyjny za okres sprawozdawczy kończący się 31 grudnia 20XX r. powinien wynosić xxx. W związku z tym, wartość rzeczowych aktywów trwałych powinna być pomniejszona o skumulowane umorzenie wynoszące xxx, zobowiązania z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz koszty podatku dochodowego powinny być powiększone o yyy, a strata danego okresu sprawozdawczego i niepokryta strata z lat ubiegłych powinny być zwiększone odpowiednio o xxx i xxx.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania „Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego”. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które mają związek z naszym badaniem sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii z zastrzeżeniem.

[Pozostała część sprawozdania byłaby zgodna z MSB 700 (zmienionym)]

Drugi przykład, przedstawiający odnośne elementy sprawozdania biegłego rewidenta z opinią negatywną ze względu na rozległe istotne zniekształcenia, został zaprezentowany poniżej.

Brak konsolidacji jednostki zależnej

Ocena = wpływ istotny i rozległy

Reakcja = opinia negatywna

Ramowe założenia = Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Nie zostały przedstawione kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701, ponieważ standard ten nie ma zastosowania w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego Spółki ABC.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

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

Opinia negatywna

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

Naszym zdaniem, ze względu na znaczenie sprawy opisanej w sekcji naszego sprawozdania „Podstawa opinii negatywnej”, załączone sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie [lub „nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu”] sytuacji finansowej spółki ABC i jej jednostek zależnych na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz ich wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za okres sprawozdawczy zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Podstawa opinii negatywnej

Jak wyjaśniono w Nocie X, Spółka ABC nie objęła konsolidacją sprawozdania finansowego jednostki zależnej XYZ, którą Spółka przejęła w ciągu 20X1 r., ponieważ nie była jeszcze w stanie ustalić wartości godziwej niektórych istotnych aktywów i zobowiązań jednostki zależnej na dzień przejęcia. W związku z tym inwestycję tę wykazano w cenie przejęcia. Zgodnie z MSSF jednostka zależna powinna być objęta konsolidacją, ponieważ jest kontrolowana przez Spółkę ABC. Gdyby XYZ została skonsolidowana, miałyby to istotny wpływ na wiele elementów załączonego sprawozdania finansowego. Wpływ nieobjęcia konsolidacją sprawozdania finansowego jednostki zależnej na skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie został ustalony.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania „Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego”. Jesteśmy niezależni od Grupy zgodnie z wymogami etycznymi, które mają związek z naszym badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii negatywnej.

[Pozostała część sprawozdania byłaby zgodna z MSB 700 (zmienionym)]

Trzeci przykład, przedstawiający odnośne elementy sprawozdania biegłego rewidenta z opinią negatywną ze względu na rozległe istotne zniekształcenie, został zaprezentowany poniżej.

Nieodpowiednie ujawnienie znaczącej niepewności

Ocena = wpływ istotny i rozległy

Reakcja = opinia negatywna

Ramowe założenia = Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

- Nie zostały przedstawione kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701, ponieważ standard ten nie ma zastosowania w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego Spółki ABC.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

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

Opinia negatywna

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

Naszym zdaniem, ze względu na znaczenie pominięcia informacji wskazanej w sekcji naszego sprawozdania „*Podstawa opinii negatywnej*”, załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe nie przedstawia rzetelnie [*lub „nie przedstawia rzetelnego i jasnego obrazu”*] sytuacji finansowej Spółki na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wyniku finansowego i przepływów pieniężnych za okres sprawozdawczy zakończony w tym dniu zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSSF).

Podstawa opinii negatywnej

Umowy zapewniające finansowanie Spółki wygasły, a kwoty pozostałe do spłacenia stały się wymagalne dnia 31 grudnia 20X1 r. Spółce nie udało się renegocjować umów ani uzyskać innego źródła finansowania i rozpatruje możliwość złożenia wniosku o postawienie w stan upadłości. Fakty te wskazują, że zachodzi znacząca niepewność, co do zdolności spółki do kontynuowania działalności i z tego względu spółka może nie być zdolna do spieniężenia aktywów i spłaty zobowiązań w toku normalnej działalności. Sprawozdanie finansowe (ani załączona informacja dodatkowa) nie ujawnia tego faktu.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania „*Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*”. Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które mają związek z naszym badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego w [*system prawny*], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii negatywnej.

[*Pozostała część sprawozdania byłaby zgodna z MSB 700 (zmienionym)*]

23.4 Brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania

Ma to zastosowanie, gdy biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię, oraz gdy stwierdza, że potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe niewykrytych zniekształceń, o ile one występują, mógłby być istotny (opinia z zastrzeżeniem) lub istotny, jak i rozległy (odstąpienie od wyrażenia opinii).

Brak możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania (określana także jako ograniczenie zakresu badania) może wynikać z:

- okoliczności znajdujących się poza kontrolą jednostki, takich jak w sytuacji, kiedy dokumentacja księgowa uległa zniszczeniu (na przykład w pożarze, powodzi, z powodu kradzieży lub utraty danych komputerowych) lub gdy została przejęta przez organ rządowy,
- okoliczności dotyczących rodzaju lub rozłożenia w czasie procedur przeprowadzanych przez biegłego rewidenta. Taka sytuacja zachodzi wtedy, gdy wyznaczenie biegłego rewidenta nie pozwala mu obserwować spisu z natury zapasów, gdy zapisy księgowe nie są kompletne w trakcie badania lub gdy biegły rewident ustala, że przeprowadzenie samych procedur wiarygodności nie jest wystarczające, a kontrola wewnętrzna w jednostce jest nieskuteczna, lub
- ograniczenia narzucone przez kierownika jednostki, na przykład brak zezwolenia na zewnętrzne potwierdzanie niektórych należności lub ograniczanie dostępu do kluczowego personelu, do dokumentacji księgowej lub miejsc prowadzenia działalności. W takich przypadkach mogą istnieć inne kwestie mające wpływ na badanie, takie jak oszacowanie ryzyka oszustwa oraz kontynuowanie zlecenia. Jeżeli biegły rewident wie o takich ograniczeniach przed akceptacją zlecenia, zwykle w warunkach narzuconych mu ograniczeń nie przyjmuje zlecenia.

Przed podjęciem decyzji, czy wymagana jest opinia zmodyfikowana, biegły rewident:

- próbuje uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania poprzez przeprowadzenie alternatywnych procedur badania, oraz
- omawia tę kwestię z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór, w celu ustalenia, czy można ją rozwiązać. Jeżeli rozwiązanie jest niemożliwe, biegły rewident informuje o zamiarze zmodyfikowania opinii z badania i o jej proponowanym brzmieniu.

Przykład przedstawiający odnośne elementy sprawozdania biegłego rewidenta z opinią z zastrzeżeniem ze względu na ograniczenie zakresu badania został zaprezentowany poniżej.

Ilustracja 23.4-1

Ograniczenie zakresu, brak możliwości przeprowadzenia obserwacji spisu z natury zapasów

Ocena = wpływ istotny, ale nie rozległy

Reakcja = opinia z zastrzeżeniem

Ramowe założenia = Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Nie zostały przedstawione kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701, ponieważ standard ten nie ma zastosowania w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego Spółki ABC.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

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

Opinia z zastrzeżeniem

Przeprowadziliśmy badanie sprawozdania finansowego spółki ABC, które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości.

Naszym zdaniem, z wyjątkiem możliwych skutków sprawy opisanej w sekcji naszego sprawozdania „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, załączone sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach [*lub „przedstawia rzetelny i jasny obraz”*] sytuację finansową Spółki ABC na dzień ...

Podstawa opinii z zastrzeżeniem

Nie obserwowaliśmy spisu z natury zapasów przeprowadzonego na dzień 31 grudnia 20XX r., ponieważ odbył się on zanim zostaliśmy wybrani na biegłych rewidentów Spółki. Zważywszy na rodzaj zapisów księgowych spółki, nie mogliśmy stosując inne procedury badania, upewnić się co do stanu zapasów. W związku z tym nie byliśmy w stanie ustalić, czy konieczne byłyby jakiegokolwiek korekty zapasów oraz związane z nimi zmiany w pozycjach sprawozdania z sytuacji finansowej, sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym i sprawozdania z przepływów pieniężnych.

Nasze badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania (MSB). Nasza odpowiedzialność zgodnie z tymi standardami została dalej opisana w sekcji naszego sprawozdania „*Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego*”. Jesteśmy niezależni od Grupy zgodnie z wymogami etycznymi, które mają związek z naszym badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego w [*system prawny*], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami. Uważamy, że dowody badania, które uzyskaliśmy, są wystarczające i odpowiednie, aby stanowić podstawę dla naszej opinii z zastrzeżeniem.

[*Pozostała część sprawozdania byłaby zgodna z MSB 700 (zmienionym)*]

Przykład przedstawiający odnośne elementy sprawozdania biegłego rewidenta z odmową wyrażenia opinii ze względu na ograniczenie zakresu badania został zaprezentowany poniżej.

Ograniczenie zakresu badania, kierownictwo nałożyło ograniczenia na zakres czynności badania

Ocena = wpływ istotny i rozległy

Reakcja = Odmowa wyrażenia opinii

Ramowe założenia = Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

- Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciągnął wniosek, że nie istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności zgodnie z MSB 570 (zmienionym).
- Nie zostały przedstawione kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701, ponieważ standard ten nie ma zastosowania w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego Spółki ABC.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

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

Odmowa wyrażenia opinii

Zostaliśmy zaangażowani do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego Spółki ABC, które zawiera sprawozdanie z sytuacji finansowej na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu oraz noty do sprawozdania finansowego, w tym podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości.

Nie wyrażamy opinii na temat załączonego sprawozdania finansowego. Ze względu na znaczenie spraw opisanych w sekcji naszego sprawozdania „*Podstawa odmowy wyrażenia opinii*”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły podstawę dla opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego.

Podstawa odmowy wyrażenia opinii

Nie mogliśmy uczestniczyć w spisie z natury zapasów i potwierdzeniu należności ze względu na ograniczenia zakresu badania nałożone przez Spółkę. Nie mogliśmy, stosując alternatywne metody, upewnić się, co do wielkości zapasów oraz należności na dzień 31 grudnia 20XX r., które w bilansie są wykazane odpowiednio w kwotach xxx i xxx. W związku z tym nie byliśmy w stanie ustalić, czy jakiegokolwiek korekty byłyby konieczne w odniesieniu do ujętych lub nieujętych zapasów i należności oraz elementów składających się na sprawozdanie z całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym i sprawozdanie z przepływów pieniężnych.

Odpowiedzialność kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór za skonsolidowane sprawozdanie finansowe [Sprawozdawczość zgodnie z MSB 700 (zmienionym)]

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego

Jesteśmy odpowiedzialni za przeprowadzenie badania załączonego sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania oraz wydanie sprawozdania biegłego rewidenta. Jednakże ze względu na sprawę opisaną w sekcji naszego sprawozdania „*Podstawa odmowy wyrażenia opinii*”, nie byliśmy w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stanowiły podstawę dla opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego.

Jesteśmy niezależni od Spółki zgodnie z wymogami etycznymi, które mają związek z naszym badaniem sprawozdania finansowego w [system prawny], a także wypełniliśmy nasze inne obowiązki etyczne zgodnie z tymi wymogami.

[Pozostała część sprawozdania byłaby zgodna z MSB 700 (zmienionym)]

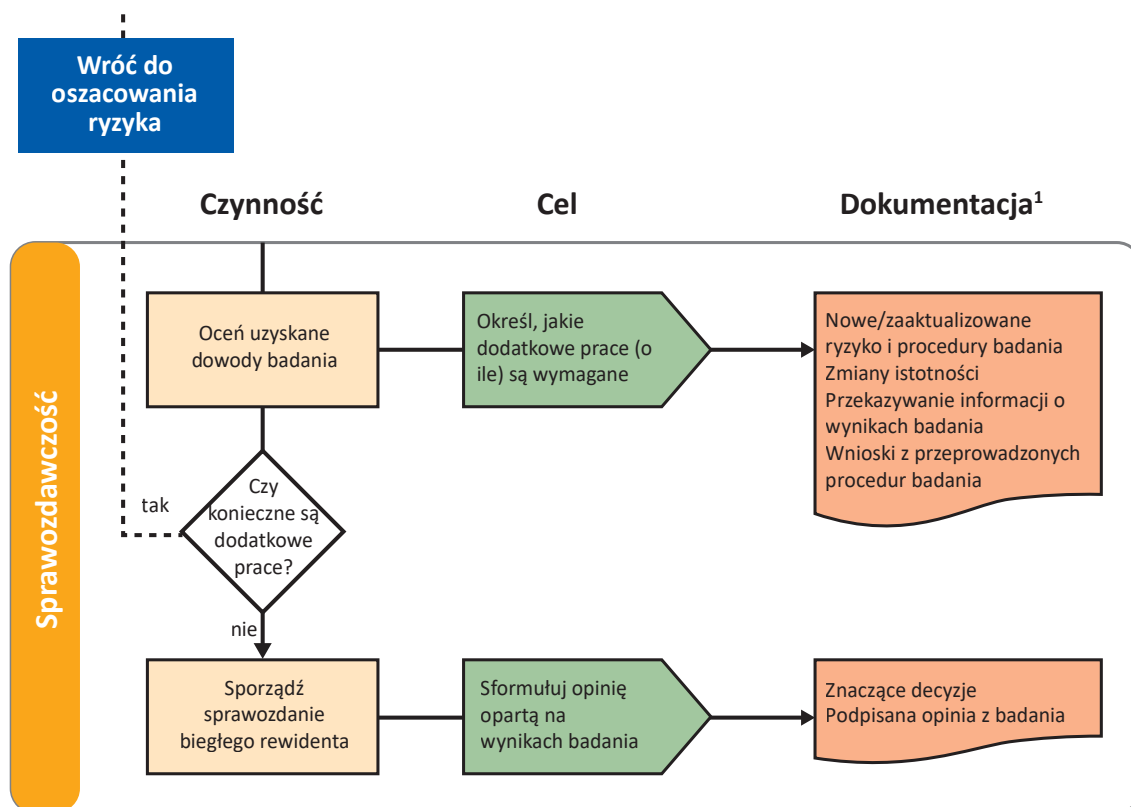
Załącznik do MSB 705 (zmienionego) zawiera następujące przykłady sprawozdań biegłego rewidenta z modyfikacjami opinii:

- Przykład 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię z zastrzeżeniem ze względu na istotnie zniekształcenie sprawozdania finansowego.
- Przykład 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię negatywną ze względu na istotnie zniekształcenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Przykład 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię z zastrzeżeniem ze względu na brak możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących zagranicznej jednostki stowarzyszonej.
- Przykład 4: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające odmowę wyrażenia opinii ze względu na brak możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat pojedynczego składnika skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- Przykład 5: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające odmowę wyrażenia opinii ze względu na brak możliwości uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat wielu składników sprawozdania finansowego.

24

DODATKOWE INFORMACJE W SPRAWOZDANIU BIEGŁEGO REWIDENTA: KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI, OBJAŚNIENIE ZE ZWRÓCENIEM UWAGI ORAZ INNE SPRAWY

<i>Zawartość rozdziału</i>	Odpowiednie MSB
Wytyczne dotyczące dodatkowych informacji zawartych w sprawozdaniu biegłego rewidenta w celu zwrócenia uwagi użytkowników na pewne kwestie, zawierające odrębną sekcję dotyczącą kontynuacja działalności.	570 (zmieniony), 706 (zmieniony)

**Uwagi:**

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.

24.1 Zasada kontynuacji działalności jako podstawa rachunkowości a sprawozdanie biegłego rewidenta

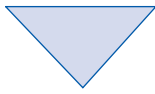
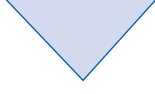
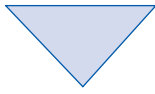
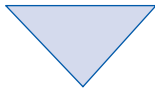
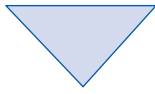
Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
570.20	<p>Odpowiedniość ujawnień, gdy zostały rozpoznane zdarzenia lub warunki, ale nie występuje znacząca niepewność</p> <p>Jeśli zostały zidentyfikowane zdarzenia lub warunki, które budzą poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, ale na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident wyciąga wniosek, że nie występuje znacząca niepewność, biegły rewident ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdanie finansowe zapewnia odpowiednie ujawnienia o tych zdarzeniach lub warunkach (Zob. par. A24–A25)</p>
570.21	<p>Wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta</p> <p><i>Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest niewłaściwe</i></p> <p>Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z zasadą kontynuacji działalności, ale według osądu biegłego rewidenta przyjęcie przez kierownika jednostki tej zasady było niewłaściwe, biegły rewident wyraża opinię negatywną. (Zob. par. A26–A27)</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
570.22	<p>Zastosowanie zasady kontynuacji działalności jest właściwe, ale występuje znacząca niepewność <i>Sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienia dotyczące znaczącej niepewności</i></p> <p>Jeśli sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienie dotyczące znaczącej niepewności, biegły rewident wyraża niezmodyfikowaną opinię, a sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera odrębną sekcję pod nagłówkiem „Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności”, aby: (zob. par. A28–A31, A34)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) zwrócić uwagę na notę w sprawozdaniu finansowym, która ujawnia sprawy opisane w paragrafie 19 i (b) stwierdzić, że te zdarzenia lub warunki wskazują, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i że opinia nie jest zmodyfikowana z tego powodu,
570.23	<p>Jeżeli sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia dotyczącego znaczącej niepewności, biegły rewident: (zob. par. A32–A34)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) wyraża odpowiednio opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, zgodnie z MSB 705 (zmienionym), oraz (b) w sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem (opinii negatywnej)” w sprawozdaniu biegłego rewidenta, stwierdza, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i że sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia tej sprawy.

Jak wskazano w rozdziale 14 tomu 1, zastosowanie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości ma zasadnicze znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego. MSB 570 (zmieniony) zapewnia wytyczne dotyczące odpowiedzialności biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego w odniesieniu do zastosowania zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości i do oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności dokonywanej przez kierownika jednostki, przedstawia również wymogi sprawozdawcze.

MSB 570 (zmieniony) wymaga, by w przypadku, gdy istnieje znacząca niepewność co do kontynuacji działalności i konieczne jest jej odrębne omówienie, sprawozdanie biegłego rewidenta zawierało odrębną sekcję, tj. nie akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi i nie akapit zawierający inne sprawy, dotyczącą kontynuacji działalności.

Poniższa ilustracja podsumowuje, jaki wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta ma stwierdzenie, że zastosowanie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości jest właściwe, w przypadku gdy istnieje znacząca niepewność związana ze zdarzeniami lub warunkami, która może poddać w znaczącą wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności. W przypadku, gdy zastosowanie zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości jest niewłaściwe, od biegłego rewidenta wymaga się, by wyraził opinię negatywną.

Sprawozdawczość biegłego rewidenta w przypadku, gdy występuje znacząca niepewność co do zastosowania zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości		
Właściwie ujawniona	Jeśli NIE ujawniona właściwie	
	Stosuj zawodowy osąd w celu oceny, która opinia byłaby właściwa zgodnie z MSB 705 (zmienionym)	
		
Opinia niezmodyfikowana	Opinia z zastrzeżeniem	Opinia negatywna
		
Dodaj odrębną sekcję pod nagłówkiem „Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności”.	W sekcji „Podstawa opinii z zastrzeżeniem” w sprawozdaniu biegłego rewidenta, wstaw stwierdzenie, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i że sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia tej sprawy.	W sekcji „Podstawa opinii negatywnej” w sprawozdaniu biegłego rewidenta, wstaw stwierdzenie, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i że sprawozdanie finansowe nie zawiera odpowiedniego ujawnienia tej sprawy.
Fragment przykładu ilustrującego 1 z MSB 570 (zmienionego)	Fragment przykładu ilustrującego 2 z MSB 570 (zmienionego)	Fragment przykładu ilustrującego 3 z MSB 570 (zmienionego)
<p>Znacząca niepewność dotycząca kontynuacji działalności</p> <p>Zwracamy uwagę na Notę xx do sprawozdania finansowego, która wskazuje, że Spółka poniosła stratę netto w kwocie ZZZ w roku zakończonym w dniu 31 grudnia 20X1 oraz że na ten dzień zobowiązania krótkoterminowe Spółki przewyższyły sumę aktywów o YYY. Jak wskazano w Nocie 6 te warunki wraz z innymi sprawami przedstawionymi w Nocie 6, wskazują, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Nasza opinia nie zawiera modyfikacji w związku z tą sprawą.</p>	<p>Podstawa opinii z zastrzeżeniem</p> <p>Jak wskazano w Nocie xx, umowy zapewniające finansowanie Spółki wygasają, a kwoty pozostałe do spłacenia są wymagalne dnia 19 marca 20X2 r. Spółce nie udało się renegotjować umów ani uzyskać innego źródła finansowania. Sytuacja ta powoduje, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Sprawozdanie finansowe nie ujawnia odpowiednio tej sprawy.</p>	<p>Podstawa opinii negatywnej</p> <p>Umowy zapewniające finansowanie Spółki wygasły, a kwoty pozostałe do spłacenia stały się wymagalne dnia 31 grudnia 20X1 r. Spółce nie udało się renegotjować umów ani uzyskać innego źródła finansowania i rozpatruje możliwość złożenia wniosku o postawienie w stan upadłości. Sytuacja ta powoduje, że występuje znacząca niepewność, która może budzić poważne wątpliwości co do zdolności Spółki do kontynuacji działalności. Sprawozdanie finansowe nie ujawnia odpowiednio tego faktu.</p>
<p>Jak wspomniano powyżej, MSB 570 (zmieniony) zawiera następujące przykłady sprawozdania biegłego rewidenta dotyczące kontynuacji działalności:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Przykład ilustrujący 1: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające niezmodyfikowaną opinię, gdy biegły rewident stwierdził, że istnieje znacząca niepewność i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są odpowiednie. • Przykład ilustrujący 2: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię z zastrzeżeniem, gdy biegły rewident stwierdził, że istnieje znacząca niepewność i sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone na skutek nieodpowiednich ujawnień. • Przykład ilustrujący 3: Sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię negatywną, gdy biegły rewident stwierdził, że istnieje znacząca niepewność i sprawozdanie finansowe pomija wymagane ujawnienia w odniesieniu do znaczącej niepewności. 		

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
706.6	<p>Celem biegłego rewidenta, po sformułowaniu opinii o sprawozdaniu finansowym, jest zwrócenie uwagi użytkowników poprzez jasny dodatkowy przekaz w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy według osądu biegłego rewidenta jest to konieczne, na:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) sprawę, która pomimo, że została odpowiednio zaprezentowana lub ujawniona w sprawozdaniu finansowym, jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, lub (b) jeżeli jest to odpowiednie, jakąkolwiek inną sprawę, która ma związek ze zrozumieniem przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.
Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
706.7	<p>Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi – akapit zawarty w sprawozdaniu biegłego rewidenta, który odwołuje się do sprawy odpowiednio zaprezentowanej lub ujawnionej w sprawozdaniu finansowym, która według osądu biegłego rewidenta jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników. (b) Akapit zawierający inne sprawy – akapit zawarty w sprawozdaniu biegłego rewidenta, który odwołuje się do sprawy innej niż te zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, która według osądu biegłego rewidenta ma znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.
706.8	<p>Jeżeli biegły rewident uważa, że konieczne jest zwrócenie uwagi użytkowników na sprawę zaprezentowaną lub ujawnioną w sprawozdaniu finansowym, która według osądu biegłego rewidenta jest tak ważna, że jest fundamentalna dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników, biegły rewident zamieszcza akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu biegłego rewidenta, pod warunkiem, że: (zob. Par. A5–A6)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) sprawa ta zgodnie z MSB 705 (zmienionym), nie powodowałaby wymogu modyfikacji opinii przez biegłego rewidenta, oraz (b) gdy zastosowanie ma MSB 701 – sprawa ta nie została uznana za kluczową sprawę badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta. (Zob. par. A1–A3)
706.9	<p>Gdy akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi jest zamieszczany w sprawozdaniu biegłego rewidenta, wówczas biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) zamieszcza w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta akapit z odpowiednim nagłówkiem, zawierającym określenie „Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi”, (b) zamieszcza w akapicie jasne odwołanie do objaśnianej sprawy oraz wskazuje, gdzie w sprawozdaniu finansowym można znaleźć stosowne ujawnienia, w pełni opisujące tę sprawę; akapit odwołuje się tylko do informacji prezentowanych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym, oraz (c) wskazuje, że opinia biegłego rewidenta nie jest zmodyfikowana w odniesieniu do objaśnianej sprawy. (Zob. par. A7–A8, A16–A17)
706.10	<p>Jeżeli biegły rewident uważa za konieczne przedstawienie sprawy innej niż te, które zostały zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym, która według osądu biegłego rewidenta ma związek ze zrozumieniem przez użytkowników badania, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit zawierający inne sprawy, pod warunkiem, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) nie jest to zakazane przez przepisy prawa lub regulację, oraz (b) gdy zastosowanie ma MSB 701, sprawa ta nie została uznana za kluczową sprawę badania do przedstawienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta. (Zob. par. A9–A14)
706.11	<p>Gdy akapit zawierający inne sprawy jest zamieszczany w sprawozdaniu biegłego rewidenta, biegły rewident zamieszcza ten akapit w oddzielnej sekcji akapit z nagłówkiem „Inna sprawa” lub innym odpowiednim nagłówkiem. (Zob. par. A15–A17)</p>
706.12	<p>Jeżeli biegły rewident zamierza zamieścić akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta, informuje osoby sprawujące nadzór o tym zamiarze i o proponowanym brzmieniu tego akapitu. (Zob. par. A18)</p>

24.2 Przegląd — akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi i akapit zawierający inne sprawy

W niektórych sytuacjach, biegły rewident może zechcieć zwrócić uwagę użytkowników na pewne zagadnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta, które mają podstawowe znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników sprawozdania finansowego lub samego badania oraz odpowiedzialności biegłego rewidenta. Można to zrealizować na przykład poprzez zamieszczenie dodatkowego akapitu w oddzielnej sekcji w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Dwa rodzaje akapitów, które można dodać, opisano poniżej.

Ilustracja 24.2-1

Akapit	Stosowanie
Objaśnienie ze zwróceniem uwagi	Zwraca uwagę na ważne zagadnienia dotyczące sprawozdania finansowego ujawnione już w tym sprawozdaniu. Sprawa(y) odpowiednio zaprezentowane/ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które są tak ważne, że mają zasadnicze znaczenie dla zrozumienia sprawozdania finansowego przez użytkowników.
Przykłady	Niepewność związana ze sporem prawnym o szczególnym charakterze lub działaniem regulacyjnym, znaczącymi późniejszymi zdarzeniami, poważną katastrofą i innymi znaczącymi niepewnościami lub niespójnościami oraz wcześniejszym zastosowaniem (tam, gdzie to dozwolone) nowego standardu rachunkowości.
Inne sprawy	Sprawy nieujawnione w sprawozdaniu finansowym, mające znaczenie dla zrozumienia procesu badania przez użytkowników Wszelkie sprawy (inne niż zaprezentowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym), które są ważne dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, obowiązków biegłego rewidenta i/lub sprawozdania biegłego rewidenta.
Przykłady	Sytuacja, gdy biegły rewident nie może wycofać się ze zlecenia, dodatkowa odpowiedzialność biegłego rewidenta oraz wszelkie ograniczenia rozpowszechniania sprawozdania biegłego rewidenta.

Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi nie zastępuje:

- modyfikacji opinii z badania, tam gdzie jest ona wymagana, lub
- dokonania przez kierownictwo wymaganych ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Jeżeli biegły rewident zamierza zamieścić w sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit zawierający inne sprawy, to informuje kierownika jednostki i osoby sprawujące nadzór o:

- konieczności zamieszczenia paragrafu, oraz
- jego proponowanym sformułowaniu.

MSB 570 (zmieniony) zawiera również wymogi dotyczące odrębnej sekcji w sprawozdaniu biegłego rewidenta dotyczącej zasady kontynuacji działalności jako podstawy rachunkowości oraz wszelkich odnośnych kwestii.

W sprawozdaniu biegłego rewidenta wszelkie informacje dotyczące kontynuacji działalności nie powinny być umieszczane w akapicie objaśniającym ze zwróceniem uwagi, ani w akapicie zawierającym inne sprawy, lecz muszą być podane w odrębnej sekcji pod własnym nagłówkiem. (Patrz 24.3 w niniejszym rozdziale).

24.3 Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi

Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi ma podkreślać znaczące sprawy (już ujawnione w sprawozdaniu finansowym), które pomogą użytkownikowi w zrozumieniu tego sprawozdania.

Kluczowe wymagania dotyczące zamieszczania akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi są przedstawione poniżej.

Ilustracja 24.3-1

Warunki	Uwagi
Zagadnienie zostało już ujawnione w sprawozdaniu finansowym	Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi odnosi się do spraw już przedstawionych lub ujawnionych w sprawozdaniu finansowym i nie zastępuje takiego ujawnienia. Paragraf taki nie zawiera więcej szczegółowych danych, niż te już przedstawione w sprawozdaniu finansowym.

Warunki	Uwagi
Nie występują istotne zniekształcenia	Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnego zniekształcenia w odniesieniu do danej sprawy.
Umiejscawianie	Nie ma żadnych wymogów co do umiejscawiania, ale sugeruje się, że akapit ten należy umieścić po sekcji „Podstawa opinii”. Paragraf ma nagłówek „Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi” lub inny odpowiedni nagłówek. (Patrz MSB 706 (zmieniony) A16)
Nie stanowi modyfikacji opinii	Akapit zaznacza, że objaśnienie ze zwróceniem sprawy nie stanowi modyfikacji opinii biegłego rewidenta.

Następujące MSB wymagają, by w sprawozdaniu biegłego rewidenta został zamieszczony akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi.

Ilustracja 24.3-2

MSB	Tytuł	Paragraf
210	Uzgadnianie warunków zlecenia badania	19(b)
560	Późniejsze zdarzenia	12(b), 16
800	Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia	14

Przykładowe sformułowania zamieszczono poniżej.

Ilustracja 24.3-3

<p>Znaczące niepewności – spór prawny</p> <p>Przy założeniu stosowności ujawnień w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, sformułowanie akapitu może być następujące:</p> <p>Objaśnienie ze zwróceniem uwagi</p> <p>Pragniemy zwrócić uwagę na notę X do sprawozdania finansowego. Spółka jest stroną pozwaną w procesie sądowym o naruszenie praw patentowych, a strona przeciwna żąda zapłaty tantiem, a także odszkodowania zawiązką. Spółka podjęła odpowiednie przeciwdziałania i w chwili obecnej w obydwu sprawach trwają wstępne przesłuchania i toczy się postępowanie wyjaśniające. Obecnie nie da się przesądzić, jak sprawa będzie ostatecznie rozstrzygnięta i dlatego w sprawozdaniu finansowym nie utworzono rezerw na ewentualne zobowiązania, jakie mogą powstać. Nasza opinia nie zawiera modyfikacji w związku z tą sprawą.</p>
--

MSB 706 (zmieniony) zawiera następujące przykłady okoliczności, w jakich biegły rewident może uznać zamieszczenie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi za niezbędne:

- niepewność odnosząca się do przyszłego wyniku wyjątkowego sporu sądowego lub działania organu regulacyjnego,
- znaczące zdarzenie następujące pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta,
- wcześniejsze zastosowanie (tam, gdzie to dozwolone) nowego standardu rachunkowości, który ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe,
- poważna katastrofa, która miała lub nadal ma znaczący wpływ na sytuację finansową jednostki. (MSB 706.A4)

24.4 Akapit zawierający inne sprawy

Akapit zawierający inne sprawy może być konieczny w celu podkreślenia spraw innych, niż już ujawnione w sprawozdaniu finansowym, które byłyby ważne dla zrozumienia przez użytkowników procesu badania, obowiązków biegłego rewidenta i/lub sprawozdania biegłego rewidenta.

Akapit zawierający inne sprawy stosowany jest do zwrócenia uwagi na sprawy takie jak:

- ograniczenie rozpowszechniania sprawozdania biegłego rewidenta – ponieważ sprawozdanie biegłego rewidenta (zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia) są czasami sporządzane w określonym celu, akapit dotyczący innego zagadnienia może informować, że sprawozdanie biegłego rewidenta jest

przeznaczone wyłącznie dla zamierzonych użytkowników i nie powinno być przekazywane ani wykorzystywane przez inne strony,

- podkreślenie dodatkowych obowiązków – określone przepisy prawne, regulacja lub powszechnie akceptowane praktyki w danym systemie prawnym mogą wymagać lub zezwalać, by biegły rewident wyjaśniał w pełniejszym zakresie swoje obowiązki, oraz
- niemożność wycofania się ze zlecenia – jeżeli biegły rewident nie może wycofać się lub zrezygnować ze zlecenia w przypadku gdy możliwe skutki ograniczenia zakresu badania są rozległe, akapit zawierający inne sprawy może wyjaśniać, dlaczego nie było to możliwe.

Kluczowe wymogi dotyczące zamieszczania akapitu zawierającego inne sprawy są przedstawione poniżej.

Ilustracja 24.4-1

Warunki	Uwagi
Zagadnienie nie zostało ujawnione w sprawozdaniu finansowym	Odnosi się do zagadnień innych niż już przedstawione lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym. Ponadto akapit zawierający inne sprawy nie obejmuje informacji, których zaprezentowanie jest wymagane od kierownika jednostki.
Ujawnienie nie jest zabronione	Ujawnienie nie jest zabronione przez przepisy prawa, regulację lub inne zawodowe standardy, na przykład standardy dotyczące poufności informacji.
Ujawnienie znaczące dla użytkowników	Ujawnienie jest znaczące dla zrozumienia badania przez użytkowników sprawozdania finansowego, odpowiedzialności biegłego rewidenta lub sprawozdania biegłego rewidenta.
Brak sprzeczności	Zaprezentowane informacje nie są sprzeczne z opiniami lub pozycjami ujawnionymi i zaprezentowanymi w sprawozdaniu finansowym. Akapit zawierający inne sprawy nie wpływa na opinię biegłego rewidenta.
Umieszczenie	Akapit ten może być zamieszczony w sekcji „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” lub może być zamieszczony jako oddzielna sekcja następująca po sekcji „Sprawozdanie na temat badania sprawozdania finansowego” i „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”. (Patrz MSB 706 (zmieniony).A16)
Informuje, że ujawnienie takie nie jest wymagane	Treść akapitu zawierającego inne sprawy wyraźnie wskazuje, że tego rodzaju inna sprawa nie wymaga prezentowania i ujawniania w sprawozdaniu finansowym.

Wyszczególnione poniżej MSB odnoszą się do sytuacji, w których zamieszczenie akapitu zawierającego inne sprawy jest wymagane.

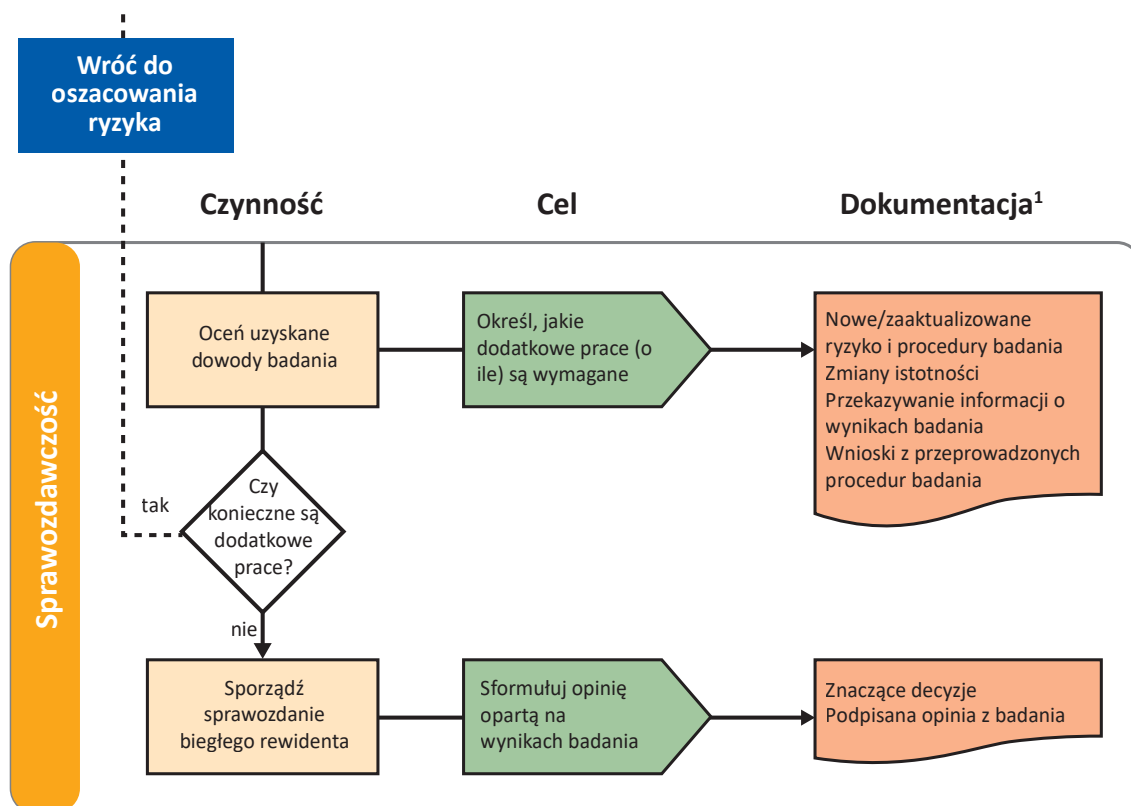
Ilustracja 24.4-2

MSB	Tytuł	Paragraf
560	Późniejsze zdarzenia	12(b), 16
710	Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe	13–14, 16–17, 19

25

INFORMACJE PORÓWNAWCZE

<i>Zawartość rozdziału</i>	Odpowiedni MSB
Wytyczne dotyczące uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat informacji porównawczych oraz odpowiedzialność sprawozdawcza biegłego rewidenta.	710

**Uwagi:**

1. Bardziej kompletna lista wymaganej dokumentacji znajduje się w MSB 230.
2. Planowanie (MSB 300) jest ciągłym, powtarzającym się procesem podczas badania.

Nr paragrafu	Cel(e) MSB
710.5	<p>Celami biegłego rewidenta są:</p> <p>(a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy informacje porównawcze ujęte w sprawozdaniu finansowym zostały zaprezentowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami przewidzianymi dla informacji porównawczych, zawartymi w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej,</p> <p>(b) przedstawienie sprawozdania biegłego rewidenta zgodnie z obowiązkami sprawozdawczymi biegłego rewidenta.</p>
Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
710.6	<p>Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:</p> <p>(a) Informacje porównawcze – kwoty i ujawnienia ujęte w sprawozdaniu finansowym w odniesieniu do jednego lub kilku poprzednich okresów sprawozdawczych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>(b) Dane korespondujące – informacje porównawcze, przy czym kwoty i inne ujawnienia za poprzedni okres sprawozdawczy są ujęte jako integralna część sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy; i w zamyśle mają być odczytywane tylko w powiązaniu z kwotami i innymi ujawnieniami dotyczącymi bieżącego okresu sprawozdawczego (określanymi jako „dane bieżącego okresu sprawozdawczego”). Stopień szczegółowości prezentowanych korespondujących kwot i ujawnień jest podyktowany głównie ich znaczeniem dla danych bieżącego okresu sprawozdawczego.</p> <p>(c) Porównawcze sprawozdanie finansowe – informacje porównawcze, przy czym kwoty i inne ujawnienia za poprzedni okres sprawozdawczy są ujęte dla porównania ich ze sprawozdaniem finansowym za bieżący okres sprawozdawczy; jeżeli zostały zbadane, wskazuje się to w opinii biegłego rewidenta. Zawartość informacyjna ujęta w porównawczym sprawozdaniu finansowym jest porównywalna z zawartością informacyjną sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy.</p> <p>Dla celów niniejszego MSB, gdy informacje porównawcze obejmują kwoty i ujawnienia za więcej niż jeden okres sprawozdawczy, odniesienia do „poprzedniego okresu sprawozdawczego” powinny być odczytywane jako „poprzednie okresy sprawozdawcze”.</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
710.7	<p>Biegły rewident ustala, czy sprawozdanie finansowe obejmuje informacje porównawcze wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej i czy informacje te są odpowiednio sklasyfikowane. W tym celu biegły rewident ocenia, czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) informacje porównawcze są zgodne z kwotami i innymi ujawnieniami zaprezentowanymi w poprzednim okresie oraz, gdy to odpowiednie, czy zostały przekształcone, oraz (b) zasady (polityki) rachunkowości odzwierciedlone w informacjach porównawczych są spójne z tymi zastosowanymi w bieżącym okresie sprawozdawczym lub jeżeli nastąpiły zmiany w zasadach (politykach) rachunkowości, czy zmiany te zostały odpowiednio ujęte oraz zaprezentowane i ujawnione.
710.8	<p>Jeżeli biegły rewident podczas wykonywania badania za bieżący okres sprawozdawczy dowiaduje się o możliwym istotnym zniekształceniu w informacjach porównawczych, wówczas biegły rewident przeprowadza takie dodatkowe procedury badania, które są niezbędne w danych okolicznościach w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających na ustalenie, czy występuje istotne zniekształcenie. Jeżeli biegły rewident badał sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy, stosuje również odpowiednie wymogi MSB 560. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy jest zmieniane, biegły rewident ustala, czy informacje porównawcze są zgodne ze zmienionym sprawozdaniem finansowym.</p>
710.9	<p>Zgodnie z wymogami MSB 580, biegły rewident zwraca się z wnioskiem o pisemne oświadczenia dla wszystkich okresów sprawozdawczych do których odnosi się opinia biegłego rewidenta. Biegły rewident powinien także otrzymać szczegółowe pisemne oświadczenie dotyczące wszelkich przekształceń dokonanych w celu skorygowania w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy istotnego zniekształcenia, które wpływa na informacje porównawcze. (Zob. par. A1)</p>
710.10	<p>Jeżeli prezentowane są dane korespondujące, opinia biegłego rewidenta nie odnosi się do danych korespondujących za wyjątkiem okoliczności opisanych w paragrafach 11, 12 i 14. (Zob. par. A2)</p>
710.11	<p>Jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy zawierało opinię z zastrzeżeniem, odstąpienie od wyrażenia opinii lub opinię negatywną, zaś sprawa, która spowodowała modyfikację opinii nie została rozwiązana, biegły rewident modyfikuje swoją opinię na temat sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy. W akapicie opisującym uzasadnienie modyfikacji opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta, biegły rewident albo:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) odnosi się zarówno do danych za bieżący okres sprawozdawczy jak i danych korespondujących, w opisie sprawy, która spowodowała modyfikację, jeżeli wpływ lub potencjalny wpływ tej sprawy na dane bieżącego okresu sprawozdawczego jest istotny, lub (b) w innych przypadkach, wyjaśnia, że opinia z badania została zmodyfikowana ze względu na wpływ lub potencjalny wpływ nierozwiązanej sprawy na porównywalność danych za bieżący okres sprawozdawczy i danych korespondujących. (Zob. par. A3–A5)
710.12	<p>Jeżeli biegły rewident uzyskuje dowody badania potwierdzające, że występuje istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy, o którym poprzednio została wyrażona opinia niezamodyfikowana, a dane korespondujące nie zostały poprawnie przekształcone lub nie dokonano odpowiednich ujawnień, wówczas biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy, zmodyfikowaną w odniesieniu do ujętych w nim danych korespondujących. (Zob. par. par. A6)</p>
710.13	<p>Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta a przepisy prawa lub regulacja nie zakazują biegłemu rewidentowi odnoszenia się do sprawozdania swojego poprzednika w zakresie danych korespondujących i biegły rewident decyduje się to zrobić, wówczas biegły rewident, w akapicie zawierającym inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) stwierdza, że sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, (b) podaje rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta i jeżeli opinia została zmodyfikowana, powody tej modyfikacji, oraz (c) podaje datę tego sprawozdania. (Zob. par. A7)
710.14	<p>Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy nie zostało zbadane, biegły rewident w akapicie zawierającym inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdza, że dane korespondujące są niezbadane. Takie stwierdzenie nie zwalnia jednak biegłego rewidenta z wymogu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które w istotny sposób wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy. (Zob. par. A8)</p>

Nr paragrafu	Odpowiednie fragmenty MSB
710.15	Gdy prezentowane jest porównawcze sprawozdanie finansowe, opinia biegłego rewidenta odnosi się do każdego z okresów, za który prezentowane jest sprawozdanie finansowe, na temat którego wyrażana jest opinia z badania. (Zob. par. A9–A10)
710.16	Jeżeli w związku z badaniem za bieżący okres sprawozdawczy sporządzane jest sprawozdanie na temat sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy, a opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy różni się od opinii, którą biegły rewident wyraził poprzednio, wówczas biegły rewident wyjaśnia w akapicie zawierającym inne sprawy główne przyczyny uzasadniające wyrażenie odmiennej opinii zgodnie z MSB 706 (zmienionym). (Zob. par. A11)
710.17	Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, oprócz wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy, biegły rewident w akapicie zawierającym inne sprawy: <ul style="list-style-type: none"> (a) stwierdza, że sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, (b) podaje rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta i jeżeli opinia została zmodyfikowana, powody tej modyfikacji, oraz (c) podaje datę tego sprawozdania, chyba że sprawozdanie poprzedniego biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy jest ponownie udostępniane ze sprawozdaniem finansowym.
710.18	Jeżeli biegły rewident stwierdza, że występuje istotne zniekształcenie wpływające na sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy, na temat którego poprzedni biegły rewident sporządził wcześniej sprawozdanie niezawierające modyfikacji opinii, wówczas biegły rewident informuje o tym zniekształceniu kierownictwo odpowiedzialnego szczebla oraz osoby sprawujące nadzór, o ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, oraz wnosi o poinformowanie o sprawie poprzedniego biegłego rewidenta. Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy jest zmienione i poprzedni biegły rewident zgadza się na wydanie nowego sprawozdania biegłego rewidenta na temat tego zmienionego sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy, wówczas biegły rewident sporządza sprawozdanie tylko na temat bieżącego okresu sprawozdawczego. (Zob. par. A12)
710.19	Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy nie zostało zbadane, wówczas biegły rewident w akapicie zawierającym inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta, stwierdza, że porównawcze sprawozdanie finansowe nie zostało zbadane. Takie stwierdzenie nie zwalnia jednak biegłego rewidenta z wymogu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że stany początkowe nie zawierają zniekształceń, które w istotny sposób wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy. (Zob. par. A13)

25.1 Przegląd

Rodzaj informacji porównawczych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym jednostki zależy będzie od wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Odpowiedzialność sprawozdawcza biegłego rewidenta opiera się na przyjętym podejściu do informacji porównawczych przedstawionych zgodnie z przepisami prawa, regulacją i warunkami zlecenia.

W odniesieniu do informacji porównawczych stosuje się dwa szeroko pojęte podejścia. Są one przedstawione poniżej.

Ilustracja 25.1-1

Podejście	Uwagi
Dane korespondujące	<p>Kwoty oraz inne ujawnienia za poprzedni okres sprawozdawczy stanowią integralną część sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy i należy je odczytywać w powiązaniu z kwotami i innymi ujawnieniami dotyczącymi bieżącego okresu sprawozdawczego.</p> <p>Opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym dotyczy tylko bieżącego okresu sprawozdawczego.</p>

Podejście	Uwagi
Porównawcze sprawozdania finansowe	<p>Kwoty i inne ujawnienia za poprzedni okres sprawozdawczy są zamieszczane dla porównania ich ze sprawozdaniem finansowym za bieżący okres sprawozdawczy, a jeśli zostały zbadane, wskazuje się na to w opinii biegłego rewidenta. Stopień szczegółowości informacji objętych porównawczymi sprawozdaniami finansowymi jest porównywalny ze sprawozdaniem finansowym za bieżący okres sprawozdawczy.</p> <p>Opinia biegłego rewidenta dotyczy każdego z okresów sprawozdawczych, za który sporządzono sprawozdanie finansowe.</p>

25.2 Procedury badania

Ilustracja 25.2-1

Zadanie	Procedury
Uzyskaj konieczne dowody badania	<p>Uzyskaj wystarczające i odpowiednie dowody badania, że porównawcze informacje spełniają wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz, że takie informacje są odpowiednio sklasyfikowane.</p> <p>Wymaga to oceny, czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w informacjach porównawczych są spójne z tymi, które zastosowano w bieżącym okresie sprawozdawczym lub, w razie zmian zasad (polityki) rachunkowości, czy zostały one poprawnie rozliczone oraz odpowiednio zaprezentowane, oraz • informacje porównawcze są zgodne z kwotami i innymi ujawnieniami prezentowanymi za poprzedni okres sprawozdawczy oraz, jeśli ma to zastosowanie, że zostały przekształcone.
Zidentyfikuj wszystkie potencjalne zniekształcenia	<p>Tam gdzie to możliwe, istotne zniekształcenie w informacjach porównawczych jest identyfikowane podczas przeprowadzania badania bieżącego okresu sprawozdawczego. Biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"> • przeprowadza takie dodatkowe procedury badania, które są niezbędne w danych okolicznościach w celu ustalenia, czy zachodzi istotne zniekształcenie, oraz • jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zmienione, ustala, czy informacje porównawcze są zgodne ze zmienionym sprawozdaniem finansowym. <p>Jeżeli biegły rewident zbadał sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy, stosuje również odpowiednie wymogi MSB 560 dotyczące zdarzeń po dacie bilansu. Omówiono je w tomie 1, w rozdziale 13.</p>
Uzyskaj pisemne oświadczenia	<p>Zwróć się o pisemne oświadczenia na temat wszystkich okresów sprawozdawczych, których dotyczy opinia biegłego rewidenta. Obejmuje to szczegółowe pisemne oświadczenia dotyczące wszelkich przekształceń dokonanych w celu skorygowania istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy.</p>

25.3 Dane korespondujące

Odpowiedzialność sprawozdawczą przedstawiono poniżej.

Procedury	
Brak odniesienia do danych korespondujących w opinii biegłego rewidenta	Opinia biegłego rewidenta nie zawiera odniesień do danych korespondujących z wyjątkiem sytuacji, gdy sprawozdanie biegłego rewidenta za poprzedni okres sprawozdawczy zawierało nierozwiązaną modyfikację. Biegły rewident modyfikuje swoją opinię na temat sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy poprzez: <ul style="list-style-type: none"> nawiązanie zarówno do danych za bieżący okres sprawozdawczy, jak i danych korespondujących, jeżeli faktyczny lub potencjalny wpływ zagadnienia na dane bieżącego okresu sprawozdawczego jest istotny, lub wyjaśnienie, że opinia z badania została zmodyfikowana ze względu na faktyczny lub potencjalny wpływ nierozwiązanej sprawy na porównywalność danych bieżącego okresu sprawozdawczego i danych korespondujących.
Czy wymagane są zmiany?	Opinia z zastrzeżeniem lub opinia negatywna na temat sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy jest wymagana, jeżeli w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy istnieje istotne zniekształcenie na temat, którego: <ul style="list-style-type: none"> wydano poprzednio opinię niezmodyfikowaną, oraz dane korespondujące nie zostały odpowiednio przeliczone lub nie dokonano odpowiednich ujawnień.
Dane za poprzedni okres sprawozdawczy badane przez inną firmę audytorską	Jeżeli przepisy prawa/regulacja nie zabraniają biegłemu rewidentowi odnosić się do sprawozdania poprzedniego biegłego rewidenta dotyczącego danych korespondujących i biegły rewident zdecyduje się na takie odniesienie, wówczas w sprawozdaniu biegłego rewidenta, w akapicie zawierającym inne sprawy: <ul style="list-style-type: none"> stwierdza, że sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, podaje rodzaj opinii wyrażonej przez poprzedniego biegłego rewidenta, i jeżeli opinia została zmodyfikowana, powody modyfikacji, oraz podaje datę sprawozdania.
Niezbadane dane za poprzedni okres sprawozdawczy	Podaj w akapicie zawierającym inne sprawy, że dane korespondujące nie zostały zbadane. Takie stwierdzenie nie zwalnia jednak biegłego rewidenta z wymogu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że salda początkowe nie zawierają istotnych zniekształceń, które wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy. Jeżeli zostanie zidentyfikowane istotne zniekształcenie, dane korespondujące wymagają przeliczenia i ponownej prezentacji, należy także dokonać odpowiednich ujawnień. Jeżeli takie przeliczenie lub ujawnienie nie jest możliwe, wydawana jest opinia zmodyfikowana w odniesieniu do wszelkich zawartych danych korespondujących. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących sald początkowych, wówczas zgodnie z wymogami MSB 705 (zmienionego) wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, stosownie do przypadku.

25.4 Porównawcze sprawozdania finansowe

Odpowiedzialność sprawozdawczą przedstawiono poniżej.

Ilustracja 25.4-1

Procedury	
Podaj odniesienie do każdego przedstawionego okresu sprawozdawczego	Opinia biegłego rewidenta odnosi się do każdego z okresów sprawozdawczych, za który zaprezentowano sprawozdanie finansowe, oraz o którym wyrażono opinię z badania.
Wszelkie wymagane zmiany w przedstawionej poprzednio opinii	Jeżeli opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy różni się od poprzednio wyrażonej, wyjaśnij w akapicie zawierającym inne sprawy główne przyczyny uzasadniające wyrażenie odmiennej opinii.

Procedury	
Dane za poprzedni okres sprawozdawczy badane przez inną firmę audytorską	<p>Poza wyrażeniem opinii o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy, podaj w akapicie zawierającym inne sprawy (chyba że sprawozdanie poprzedniego biegłego rewidenta zostało ponownie wydane wraz ze sprawozdaniem finansowym):</p> <ul style="list-style-type: none"> • że sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, • rodzaj wyrażonej opinii przez poprzedniego biegłego rewidenta i, jeżeli opinia została zmodyfikowana, powody modyfikacji, oraz • datę sprawozdania. <p>Jeżeli występuje istotne zniekształcenie wpływające na sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy na temat, którego poprzedni biegły rewident sporządził sprawozdanie w wersji niezmodyfikowanej:</p> <ul style="list-style-type: none"> • poinformuj o zniekształceniu kierownictwo odpowiedniego szczebla oraz osoby sprawujące nadzór, oraz • poproś o poinformowanie poprzedniego biegłego rewidenta. <p>Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zmienione i poprzedni biegły rewident zgadza się na wydanie nowego sprawozdania biegłego rewidenta na temat zmienionego sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy, biegły rewident sporządza sprawozdanie tylko na temat bieżącego okresu sprawozdawczego.</p>
Niezbadane dane za poprzedni okres sprawozdawczy	<p>Podaj w akapicie zawierającym inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta, że dane korespondujące nie zostały zbadane.</p> <p>Takie stwierdzenie nie zwalnia jednak biegłego rewidenta z wymogu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że salda początkowe nie zawierają istotnego zniekształcenia wpływającego na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy. Jeżeli zostanie zidentyfikowane istotne zniekształcenie, dane korespondujące wymagałyby przeliczenia i odpowiedniego ujawnienia.</p> <p>Jeżeli takie przeliczenie lub ujawnienie nie jest możliwe, wydawana jest opinia zmodyfikowana w odniesieniu do wszelkich zawartych danych korespondujących.</p> <p>Jeśli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących sald początkowych, wówczas zgodnie z wymogami MSB 705 (zmienionego) wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, stosownie do przypadku.</p> <p>Jeśli biegły rewident miał znaczne trudności w uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że salda początkowe nie zawierają zniekształceń, które w istotny sposób wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, biegły rewident może również uznać ten fakt za kluczową sprawę badania, którą należy przedstawić zgodnie z MSB 701.</p>

Sprawozdania biegłego rewidenta

MSB 710 (zmieniony) zawiera następujące przykłady sprawozdań biegłego rewidenta:

Przykład ilustrujący 1 — dane korespondujące (zob. Par. A5)

Niektóre z istotnych czynników wykorzystanych w przykładzie ilustrującym:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki **innej niż jednostka notowana na giełdzie** stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji.
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z **MSSF** (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat **sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy, wydane wcześniej, zawierało opinię z zastrzeżeniem.**
- Sprawa powodująca modyfikację pozostaje **nierozwiązana.**
- Faktyczny lub potencjalny wpływ sprawy na dane liczbowe za bieżący okres sprawozdawczy jest istotny i **wymaga modyfikacji opinii biegłego rewidenta** odnoszącej się do danych za bieżący okres sprawozdawczy.

Przykład ilustrujący 2 — dane korespondujące (zob. Par. A5)

Niektóre z istotnych czynników wykorzystanych w przykładzie ilustrującym:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki **innej niż jednostka notowana na giełdzie** stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji.

- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z **MSSF** (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego za poprzedni okres sprawozdawczy, **wydane wcześniej, zawierało opinię z zastrzeżeniem**.
- Sprawa powodująca modyfikację pozostaje **nierozwiązana**.
- Faktyczny lub potencjalny wpływ sprawy na dane liczbowe za bieżący okres sprawozdawczy jest **nieistotny**, ale wymaga modyfikacji opinii biegłego rewidenta z powodu faktycznego lub potencjalnego wpływu nierozwiązanej sprawy na porównywalność danych za bieżący okres sprawozdawczy i danych korespondujących.

Przykład ilustrujący 3 — dane korespondujące (zob. Par. A7)

Niektóre z istotnych czynników wykorzystanych w przykładzie ilustrującym:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki **innej niż jednostka notowana na giełdzie** stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji.
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z **MSSF** (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- **Prezentowane są dane korespondujące**, a sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało **zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta**.
- **Przepisy prawa lub regulacja nie zabraniają biegłemu rewidentowi odnieść się do poprzedniego sprawozdania biegłego rewidenta** na temat danych korespondujących i biegły rewident zdecydował się to uczynić.

Przykład ilustrujący 4 — porównawcze sprawozdania finansowe (zob. Par. A9)

Niektóre z istotnych czynników wykorzystanych w przykładzie ilustrującym:

- Badanie pełnego sprawozdania finansowego jednostki **innej niż jednostka notowana na giełdzie** stosującej ramowe założenia rzetelnej prezentacji.
- Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przez kierownika jednostki zgodnie z **MSSF** (ramowe założenia ogólnego przeznaczenia).
- Od biegłego rewidenta **wymaga się sporządzenia sprawozdania zarówno na temat sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy, jak i poprzedni okres sprawozdawczy w związku z badaniem za bieżący rok**.
- Sprawozdanie biegłego rewidenta za poprzedni okres sprawozdawczy, **wydane wcześniej, zawierało opinię z zastrzeżeniem**.
- Sprawa powodująca modyfikację pozostaje **nierozwiązana**.
- Faktyczny lub potencjalny wpływ sprawy na dane liczbowe za bieżący okres sprawozdawczy jest **istotny zarówno dla sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy, jak i za poprzedni okres sprawozdawczy** i wymaga modyfikacji opinii biegłego rewidenta.

Aby uzyskać więcej informacji, należy skontaktować się z:
Christopher Arnold
Dyrektor ds. MŚP/MŚFA i badań
ChristopherArnold@ifac.org
T +1 212 286 9344
www.ifac.org/SMP