



Stosowanie MSB w praktyce – część I
Procedury wstępne, planowanie
i oszacowanie ryzyka

Prezentacja

Krzysztof Burnos

Stosowanie MSB w praktyce – część I
Procedury wstępne, planowanie
i oszacowanie ryzyka

Prezentacja

CENTRUM
EDUKACJI
PIBR

Projekt graficzny Magda Beneda
Wydawca Centrum Edukacji Polskiej Izby Biegłych Rewidentów
Redaktor prowadzący Paweł Tyszer
Skład i przygotowanie do druku Dariusz Żurek

Książka ta jest dziełem twórców i wydawcy. Prosimy, abyś przestrzegał praw, jakie im przysługują.
Jej zawartość możesz udostępnić nieodpłatnie osobom bliskim lub osobiście znanym. Ale nie publikuj
jej w internecie. Jeśli cytujesz jej fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło.
A kopiując jej część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Copyright © Centrum Edukacji PIBR, Polska Izba Biegłych Rewidentów

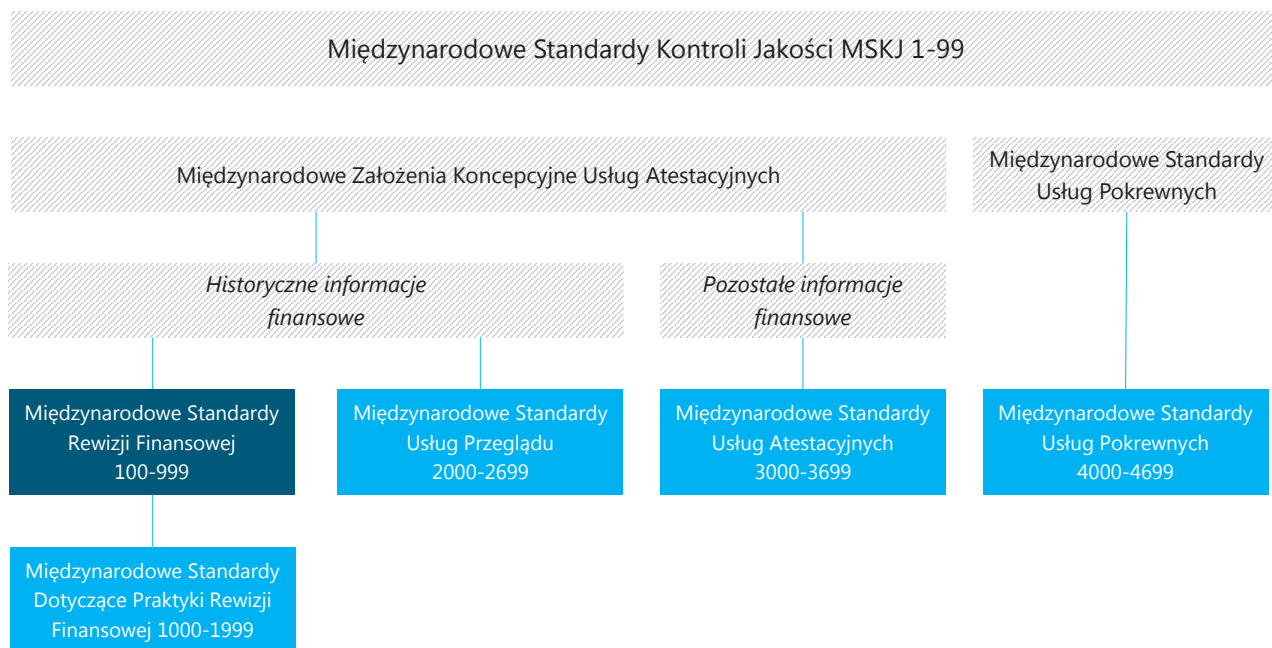
Warszawa 2017

ISBN 978-83-89255-65-5

Wydanie III

Centrum Edukacji Polskiej Izby Biegłych Rewidentów
al. Jana Pawła II 80
00-175 Warszawa
e-mail: ce@pibr.org.pl
tel. 22 637 31 04
fax 22 637 30 84

Miejsce MSB w strukturze dokumentów IAASB...



Źródło: Przewodnik IFAC, T.1, wydanie trzecie, str.16

Podstawy prawne stosowania MSB w Polsce



Uchwała KRBR z 10.02.2005 r., stosowanie MSB

- Obowiązkowo dla FA badających JZP – do badania i przeglądów sprawozdań finansowych JZP za okresy kończące się 31.12.2016 r. i później
- Obowiązkowo dla pozostałych FA - do badania i przeglądów sprawozdań finansowych za okresy kończące się 31.12.2017 r. i później



Uchwała KRBR z 10.02.2015 r., stosowanie MSKJ 1

- Obowiązkowo dla FA badających zgodnie z MSB sprawozdania finansowe kończące się między 31.12.2016 r. oraz 31.12.2017 r. – wdrożenie do 01.01.2016 r.
- Obowiązkowo dla pozostałych FA – wdrożenie do 01.01.2017 r.

Istota badania zgodnie z MSB

**Zwiększenie stopnia zaufania**

użytkowników do sprawozdań finansowych

**Oparcie opinii**

o zgromadzone w procesie badania dowody (wystarczające i odpowiednie)

**Wyrażenie opinii przez biegłego rewidenta**

czy nie zawiera ono istotnego zniekształcenia niezależnie od tego, czy zostało spowodowane błędem czy oszustwem

**Rozdzielenie odpowiedzialności**

za sporządzenie sprawozdania finansowego (kierownik jednostki) oraz za jego zbadanie (biegły rewident)

Model badania według MSB

Oszacowanie ryzyka

Jakie zdarzenia mogłyby spowodować istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym

Reakcja na ryzyko

Czy rozpoznane zdarzenia zaistniały i spowodowały istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym

Sprawozdawczość

Jaka opinia z badania opierająca się na dowodach jest odpowiednia do sprawozdania finansowego

Zasada ORS

- Oszacowanie (ocena) ryzyka istotnego zniekształcenia
- Reakcja na oszacowane ryzyko
- Sprawozdawczość

Moduł I - struktura

1. Przyjęcie zlecenia badania
 - Akceptacja zlecenia
 - Uzgodnienie warunków zlecenia
2. Planowanie badania
 - Ogólna strategia
 - Istotność
 - Identyfikacja ryzyka nieodłącznego
 - Ocena ryzyka nieodłącznego
 - Ryzyko znaczące
 - Identyfikacja kontroli znaczących dla badania
 - Ocena kontroli znaczących dla badania
 - Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia
 - Plan badania
3. Przegląd wybranych MSB

Moduł I

1. Przyjęcie zlecenia badania
 - **Akceptacja zlecenia**
 - Uzgodnienie warunków zlecenia
2. Planowanie badania
 - Ogólna strategia
 - Istotność
 - Identyfikacja ryzyka nieodłącznego
 - Ocena ryzyka nieodłącznego
 - Ryzyko znaczące
 - Identyfikacja kontroli znaczących dla badania
 - Ocena kontroli znaczących dla badania
 - Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia
 - Plan badania
3. Przegląd wybranych MSB

Nie każde zlecenie badania możemy przyjąć

Odpowiedzialność

- działanie w interesie publicznym
- należyte wykonanie usługi na rzecz klienta
- zapewnienie zgodności ze standardami badania oraz przepisami prawa
- długoterminowa reputacja zawodowa firmy audytorskiej (FA) oraz profesji



Biegły Rewident (BR)

Ryzyko

- brak zapłaty za wykonaną pracę
- utrata reputacji, stres partnerów, pracowników
- procesy sądowe, kary finansowe, utrata uprawnień do badania

Wiedza o kliencie rośnie z upływem czasu ...



+ Dodatkowe usługi niebędące badaniem

Zakres wiedzy o kliencie na etapie akceptacji może się różnić



Kontynuowanie współpracy z klientem badanym

znamy klienta z doświadczeń z poprzedniego zlecenia badania



Pierwsze badanie klienta, któremu świadczone inne usługi poza badaniem

znamy klienta z doświadczeń z innych zleceń



Pierwsze badanie nowego klienta, z którym nie współpracowaliśmy

nie znamy klienta

Ryzyko zlecenia badania – Co może pójść źle?

Akceptacja zlecenia jest elementem zarządzania ryzykiem w firmie audytorskiej.

Należy odpowiedzieć sobie na kluczowe pytania:

- Czy mamy wystarczające doświadczenie?
- Czy mamy wystarczające kompetencje?
- Czy spełniamy kryteria niezależności?
- Czy mamy dostęp do ekspertów, jeżeli będzie to konieczne?
- Czy mamy wystarczające zasoby techniczne, ludzkie i finansowe?

- Aby odpowiedzieć na te pytania zbieramy informacje o kliencie (profil) i potencjalnym zleceniu badania (charakterystyka).

Ryzyko zlecenia badania – Co może pójść źle?

Profil klienta

- Zakres działalności (lokalny, krajowy, ponadnarodowy)
- Spółka giełdowa, spółka skarbu państwa, szpital etc.
- Zakres komunikacji z kierownictwem (zarząd, rada nadzorcza), język
- Uczciwość kierownictwa (doświadczenia z przeszłości, apetyt na ryzyko podatkowe etc.)
- inne

Charakterystyka zlecenia

- Zasady sprawozdawczości (UoR, MSR)
- Branże działalności, oddziały
- Wielkość zatrudnienia
- Dane finansowe
- Zwolnienia, ulgi podatkowe etc.
- Istotne decyzje inwestycyjne
- oczekiwany termin wykonania zlecenia badania
- inne

Zdolności operacyjne firmy audytorskiej (niezależność, zasoby)

- Kryteria niezależności (jzp, njzp)
- Doświadczenie pracowników
- Kwalifikacje pracowników
- Technika badania (tradycyjna, komputerowa etc.)
- Czas przeprowadzenia badania
- Dostęp do niezbędnych ekspertów ze specyficznych dziedzin (rzeczoznawcy, doradcy prawni etc.)
- inne

Znaczenie oferty w procesie akceptacji zlecenia

Rodzaje ofert na zlecenie badania:

- **Ogólna** – niewiążąca (wyraża gotowość do przedstawienia oferty na badanie)
- **Szczegółowa** – wiążąca (przedmiot badania, cena, proponowany termin etc.)

Zawartość oferty szczegółowej (deklaracja wstępnych warunków zlecenia):

- *Przedmiot badania, np. jednostkowe sprawozdanie finansowe zgodne z UoR*
- *Odpowiedzialność klienta za sprawozdanie finansowe*
- *Odpowiedzialność klienta za kontrolę wewnętrzną*
- *Wymagany kontakt z radą nadzorczą, właścicielami etc.*
- *Wskazanie możliwych form zakończenia badania*
- *Ogólne terminy zakończenia zlecenia*
- *Cena badania*

Udokumentowanie wykonania procedur akceptacji zlecenia

Cel, MSKJ 1.26:

Dostarczyć dowód, że przeprowadzono rozważania na etapie akceptacji zlecenia a wyciągnięte wnioski dotyczące przyjętych zleceń są odpowiednie (przyjęcie lub odrzucenie)

Zasada ogólna MSKJ 1.57, A.73, A.75

- FA określa polityki i procedury wymagające odpowiedniej dokumentacji zapewniającej uzyskanie dowodów na działanie każdego z elementów kontroli jakości
- Forma i treść dokumentacji jest kwestią osądu zawodowego i zależy od kilku czynników, w tym od wielkości FA, rodzaju i złożoności jej działalności oraz organizacji

Forma udokumentowania

- Ręczne notatki, listy kontrolne, formularze lub
- Elektroniczne listy kontrolne

Zadania



Zadania 1 i 2

- Decyzja o kontynuacji badania i akceptacji zlecenia badania
- Decyzja o pierwszym badaniu i akceptacji zlecenia badania

Moduł I

1. Przyjęcie zlecenia badania

- Akceptacja zlecenia
- **Uzgodnienie warunków zlecenia**

2. Planowanie badania

- Ogólna strategia
- Istotność
- Identyfikacja ryzyka nieodłącznego
- Ocena ryzyka nieodłącznego
- Ryzyko znaczące
- Identyfikacja kontroli znaczących dla badania
- Ocena kontroli znaczących dla badania
- Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia
- Plan badania

3. Przegląd wybranych MSB

Uzgodnienie warunków zlecenia

Cel, MSB 210.3:

Zapewnienie, że wszystkie strony zlecenia badania rozumieją przedmiot badania oraz zakres swoich odpowiedzialności i obowiązków w procesie badania zgodnie z MSB

Przedmiot badania:

- Sprawozdanie finansowe zgodne z UoR, MSR etc.

Odpowiedzialność i obowiązki biegłego rewidenta:

- Przeprowadzenie badania z zachowaniem niezależności, komunikacja, sprawozdania z badania

Odpowiedzialność i obowiązki klienta:

- Sporządzenie sprawozdania finansowego, wdrożenie kontroli wewnętrznej, dostęp do informacji

Ograniczenia zakresu badania – kategoria 1

Ograniczenia,
które doprowadzą
do odstąpienia
od wyrażenia opinii:

- Nierealnie krótki termin realizacji badania
- Proponowana cena za badanie na poziomie uniemożliwiającym wykonanie procedur MSB
- Umowne ograniczenie uprawnień biegłego rewidenta (np. dostęp do aktywów, rodzajów dokumentów)
- etc.

MSB 210.7 nie pozwala przyjmować zleceń badania z ograniczeniami tego typu chyba, że prawo tego wymaga. W Polsce nie ma takiego prawa.

Ograniczenia zakresu badania – kategoria 2

Ograniczenia,
które nie doprowadzą
do odstąpienia
od wyrażenia opinii,
przykłady:

- Brak zgody na zlecenie wycen niezależnym rzeczoznawcom, aktuariuszom etc.
- Zakaz wstępu do wybranych pomieszczeń, brak możliwości obserwacji inwentaryzacji
- Brak dostępu do części dokumentów

• MSB 210.7 nie zabrania przyjmować zleceń badania z ograniczeniami tego typu

• Ryzyko takiego zlecenia badania jest wysokie.

• Uwaga! Jeżeli FA zdecyduje się przyjąć takie zlecenie to ograniczenia te powinny być szczegółowo opisane w umowie wraz ze wskazaniem możliwych ich skutków na treść sprawozdania z badania (np. opinia zmodyfikowana). Ograniczyć to może ryzyko sporów prawnych po zakończeniu badania.

Obowiązkowe uzgodnienia warunków zlecenia w umowie

MSB 210.10:

- Cel i zakres badania sprawozdania finansowego
- Odpowiedzialność biegłego rewidenta
- Odpowiedzialność kierownictwa klienta
- Wskazanie zasad sprawozdawczości (UoR, MSR)
- Wzmianka o formie i treści wszelkich sprawozdań z badania
- Ograniczenia zakresu badania oraz odpowiedzialności biegłego rewidenta

MSB 210.11

- Jeżeli przepisy prawa szczegółowo określają w/w kwestie to w umowie o badanie można powołać się na te przepisy.

Fakultatywne uzgodnienia warunków zlecenia w umowie

MSB 210.A23:

- Szczegółowy opis zakresu badania sprawozdania finansowego
- Formy rezultatu badania (sprawozdanie z badania, sprawozdanie dla RN/KA etc.)
- Informacje, że niektóre istotne zniekształcenia mogą nie zostać wykryte w związku z nieodłącznymi ograniczeniami badania połączonymi z ograniczeniami w kontroli wewnętrznej
- Ustalenia związane z planowaniem i przeprowadzeniem badania (skład zespołu, terminy, inwentaryzacja etc.)
- Dostarczenie BR oświadczeń kierownictwa klienta
- Udostępnienie wstępnej wersji sprawozdania finansowego
- Informowanie BR o faktach mogących mieć wpływ na sprawozdanie finansowe, które zaistniały pomiędzy datą sprawozdania z badania a datą upublicznienia sprawozdania finansowego

Zadania



Zadanie 3

- Wskazanie obligatoryjnych elementów umowy o badanie

Moduł I

1. Przyjęcie zlecenia badania
 - Akceptacja zlecenia
 - Uzgodnienie warunków zlecenia
2. Planowanie badania
 - **Ogólna strategia**
 - Istotność
 - Identyfikacja ryzyka nieodłącznego
 - Ocena ryzyka nieodłącznego
 - Ryzyko znaczące
 - Identyfikacja kontroli znaczących dla badania
 - Ocena kontroli znaczących dla badania
 - Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia
 - Plan badania
3. Przegląd wybranych MSB

Dlaczego planowanie badania jest ważne?

Cel planowania, MSB 300.2:

- Zwrócić uwagę na ważne obszary badania
- Rozpoznać i przeciwdziałać na czas potencjalnym problemom
- Efektywnie i wydajnie organizować/kierować/nadzorować procesem badania
- Pomóc w doborze zespołu (kompetencje, umiejętności, doświadczenie) i podziału pracy
- Pomóc w nadzorowaniu pracy zespołu, przeglądu jego pracy

Planowanie badania wymaga opracowania, MSB 300:

- Ogólnej strategii badania oraz
- Planu badania

Jaka jest różnica między ogólną strategią i planem badania?

W procesie planowania powstają:

Ogólna strategia badania, MSB 300.7 – zapis kluczowych ogólnych decyzji dot. realizacji zlecenia, na bardzo wczesnym etapie badania,

- Zakres badania
- Rozłożenie w czasie badania
- Ukierunkowanie badania

Plan badania, MSB 300.9 – szczegółowy plan działania oparty na ogólnej strategii badania,

- Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres planowanych procedur szacowania ryzyka
- Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń
- Opis pozostałych planowanych procedur badania, wymaganych przez MSB

Co powinna zawierać ogólna strategia badania?

MSB 300.7-8

Zakres badania

- Rozpoznanie ogólnej charakterystyki zlecenia badania

Rozłożenie w czasie badania

- Cele sprawozdawcze badania
- Komunikacja z klientem
- Rodzaj, czas wykorzystania i wielkość zasobów niezbędnych do badania

Ukierunkowanie badania

- Rozpatrzenie czynników znaczących dla kierowania pracą zespołu
- Rozpatrzenie wyników wstępnych działań związanych ze zleceniem i przydatność wiedzy z innych zleceń

Przykład:

UoR, nJZP, szczególne wymogi branżowe

Przykład:

Zakończenie badania do 15.02.20X8, trzy spotkania z RN (poznanie jednostki, przedstawienie planu badania, spotkanie zamykające badanie)

Przykład:

Wstępne określenie obszarów wyższego RIZ – transakcje z jednostkami powiązanymi, zakup ZCP, istotność 300 tys zł

Ogólna strategia badania – zakres informacji

MSB 300.7-8

Ogólne ustalenia

- Jakie standardy sprawozdawczości?
- Jakie branżowe wymogi sprawozdawcze?
- Jaki zespół badający?
- Z jakiej dziedziny niezbędni eksperci?
- Jaki czas trwania badania?
- Jaki budżet zlecenia (czas, cena)?

Zakres badania

- Jakie jest ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego?
- Jakie istotne kwestie odnotowano w dotychczasowej współpracy z klientem?
- Jakie kluczowe zmiany w ogólnej strategii w przypadku kontynuacji badania?
- Jaka istotność?
- Jakie istotne ryzyka, salda, grupy transakcji, procesy biznesowe?

Komunikacja z klientem

- Przedstawienie ogólnego zarysu planowanego zakresu i harmonogramu badania członkom kierownictwa i osobom odpowiedzialnym za nadzór

Znaczące zmiany w strategii badania

- Jakie uzyskane dowody uzasadniają zmianę ogólnej strategii badania?

Co to jest memorandum planowania badania?

Memorandum planowania badania:

- Nie jest dokumentem wymaganym przez MSB
- W praktyce stanowi podsumowanie kluczowych informacji o kliencie, które obrazują ostateczne podejście BR do badania po zakończeniu etapu planowania
- Zbiór wiedzy o zleceniu badania i wniosków wyciągniętych w trakcie realizacji procedur oceny ryzyka istotnego zniekształcenia
- Memorandum planowania badania można traktować jak rozwiniętą strategię badania
- Przykład memorandum zawiera Przewodnik MSB. Memorandum stanowi tutaj klamrę dla wykonanych procedur oceny ryzyka istotnego zniekształcenia i planu badania

Zadania



Zadanie 4 i 5

- Zakwalifikuj poszczególne elementy strategii do jednego z trzech obszarów wymaganych MSB: zakres badania, rozłożenie w czasie ukierunkowanie
- W oparciu o zebrane informacje opracuj ogólną strategię badania

1. Przyjęcie zlecenia badania

- Akceptacja zlecenia
- Uzgodnienie warunków zlecenia

2. Planowanie badania

- Ogólna strategia
- **Istotność**
- Identyfikacja ryzyka nieodłącznego
- Ocena ryzyka nieodłącznego
- Ryzyko znaczące
- Identyfikacja kontroli znaczących dla badania
- Ocena kontroli znaczących dla badania
- Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia
- Plan badania

3. Przegląd wybranych MSB

Istotność występuje w zasadach sprawozdawczości i MSB

Zasady sprawozdawczości

- Kwestia osądu zawodowego kierownictwa
- Istotne zniekształcenia - można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na decyzje użytkowników sprawozdań finansowych
- Na osąd mają wpływ wielkość oraz rodzaj zniekształcenia
- Osądy, które sprawy są istotne dla użytkowników sprawozdań finansowych, opierają się na analizie wspólnych potrzeb ze strony użytkowników traktowanych jako grupa

MSB 320.2

- Kwestia osądu zawodowego BR
- Założenia dotyczące użytkowników sprawozdania finansowego:
 - Mają wystarczającą wiedzę z zakresu konkretnego biznesu, działalności gospodarczej i rachunkowości
 - Wykazują chęć zapoznania się z racjonalną starannością z informacjami prezentowanymi w sprawozdaniach finansowych
 - Rozumieją, że sprawozdania finansowe są sporządzane, prezentowane i badane przy uwzględnieniu istotności
 - Świadomi są niepewności wyceny kwot opartych na szacunkach, osądach i przewidywaniu przyszłych zdarzeń
 - Podejmują racjonalne decyzje gospodarcze na podstawie informacji ze sprawozdań finansowych

Dlaczego istotność ustalamy w ogólnej strategii badania?

Istotność
wykorzystujemy
do:

- Określenia, które obszary sprawozdania finansowego wymagają badania
- Ustalenia istotności wykonawczej
- Określenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania
- Oceny potencjalnego wpływu zidentyfikowanego czynnika ryzyka na sprawozdanie finansowe

Jakie mamy rodzaje istotności?

MSB 320.10

Istotność na poziomie sprawozdania finansowego

- Wspólna dla wszystkich składników sprawozdania (bilans, rachunek zysków, cash flow etc.)

Istotność na poziomie grup transakcji, sald kont lub ujawnień

- Indywidualna dla określonych pozycji sprawozdania finansowego (zobowiązania publiczno-prawne, koszty usług obcych, wydatki inwestycyjne etc.)
- Osąd zawodowy BR

Istotność wykonawcza na poziomie sprawozdania finansowego + Istotność wykonawcza na poziomie grup transakcji, sald kont lub ujawnień

- Uwzględnia fakt, że pojedyncze zniekształcenia mogą łącznie powodować istotne zniekształcenia całego sprawozdania finansowego. Istotność nie daje żadnego marginesu dla możliwych, niewykrytych zniekształceń.
- Jest niższa od istotności
- Istotność robocza, która służy zaplanowaniu i przeprowadzeniu badania

Co to są zniekształcenia „oczywiście nieznaczące”?

MSB 450.5, 450.15

- Zniekształcenia trywialne, błahe, nieznaczące, istotność błaha etc.
- Nie podlegają żadnej rejestracji
- Dokumentacja badania powinna zawierać informację o kwotach, poniżej których zniekształcenie uznaje się za oczywiście nieznaczące
- MSB 450 nie podaje algorytmu wyznaczenia progu tych zniekształceń
- Przewodnik MSB jako przykład podaje możliwość ustalenia 5% istotności wykonawczej jako próg zniekształceń „oczywiście nieznaczących”

Jak ustalać istotność na poziomie sprawozdania finansowego?

Czynniki, które wpływają na wybór parametru:

- Postrzeganie pozycji ze sprawozdania finansowego: suma aktywa, przychody, kapitał własny, wynik brutto, wynik netto etc.
- Rodzaj jednostki i branży, struktura własnościowa
- Względne wahania parametru finansowego

Brak w MSB instrukcji lub algorytmu do wyliczania istotności.

Jak ustalać istotność na poziomie sprawozdania finansowego?

Przewodnik IFAC

Zysk z działalności kontynuowanej	3%-7%
Przychody lub koszty	1%-3%
Suma aktywów	1%-3%
Kapitał własny	3%-5%

Przewodnik MSB

Zysk przed opodatkowaniem	5%-10%
Przychody	1%-2%
Suma aktywów	1%-3%
Kapitał własny	3%-5%

Jak ustalać istotność wykonawczą?

Istotność wykonawcza

- Ustalana w oparciu o osąd zawodowy
- Brak w MSB instrukcji lub algorytmu do wyliczania istotności wykonawczej.

Przewodnik IFAC oraz Przewodnik MSB podają następujące podejście

Ryzyko istotnych zniekształceń	Istotność wykonawcza = % istotności
wysokie	60%
średnie
niskie	85%

Udokumentowanie istotności

MSB 320.14:

- Istotność dla sprawozdań finansowych jako całości
- Istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jeśli to właściwe
- Istotność wykonawcza dla wymienionych istotności
- Istotność dla zniekształceń „oczywiście nieznaczących”
- Jakiegokolwiek zmiany w powyższych kwestiach dokonane w ciągu badania

Zadania



Zadanie 6,7 i 8

- Wyznaczenie istotności

Moduł I

1. Przyjęcie zlecenia badania
 - Akceptacja zlecenia
 - Uzgodnienie warunków zlecenia

2. Planowanie badania
 - Ogólna strategia
 - Istotność
 - **Identyfikacja ryzyka nieodłącznego**
 - Ocena ryzyka nieodłącznego
 - Ryzyko znaczące
 - Identyfikacja kontroli znaczących dla badania
 - Ocena kontroli znaczących dla badania
 - Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia
 - Plan badania

3. Przegląd wybranych MSB

Ryzyko w procesie badania

MSB 200.13

*Ryzyko badania = Ryzyko istotnego zniekształcenia * Ryzyko przeoczenia*

Ryzyko badania, RB

ryzyko wyrażenia
niewłaściwej opinii,
gdy sprawozdanie
finansowe zawiera istotne
zniekształcenie

Ryzyko istotnego zniekształcenia, RIZ

ryzyko, że sprawozdanie finansowe uległo istotnemu zniekształceniu przed badaniem

Ryzyko przeoczenia, RP

ryzyko, że zastosowane procedury służące zmniejszeniu ryzyka badania do akceptowalnego poziomu nie doprowadzą do wykrycia zniekształcenia, które osobno lub w powiązaniu z innymi może być istotne

Ryzyko w procesie badania

MSB 200.13

*Ryzyko istotnego zniekształcenia = Ryzyko nieodłączone * Ryzyko kontroli***Ryzyko nieodłączone, RN**

podatność stwierdzenia (np. istnienie) dotyczącego grupy transakcji, salda lub ujawnienia na zniekształcenie, które osobno lub w powiązaniu z innymi może być istotne, bez uwzględnienia jakiegokolwiek działania kontrolnego

Ryzyko kontroli, RK

ryzyko wynikające z niemożności zapobiegnięcia, wykrycia lub skorygowania na czas przez kontrolę wewnętrzną zniekształcenia mogącego wystąpić w tym stwierdzeniu, a które osobno lub w powiązaniu z innymi może być istotne

Pamiętajmy, że



Poznajemy klienta i jego otoczenie aby zrozumieć biznes klienta bo tylko dzięki temu jesteśmy w stanie zidentyfikować czynniki ryzyka, będących źródłem RN



Czynników ryzyka nie można zidentyfikować bez posiadania wiedzy o kliencie, jego działalności biznesowej oraz uwarunkowaniach zewnętrznych



Bez zrozumienia działalności klienta i jego otoczenia można przeoczyć czynniki ryzyka



Poznając klienta zbieramy tylko te informacje, które stanowią istotne źródło danych przydatnych do identyfikacji możliwych czynników RIZ



Stopień zrozumienia klienta i jego otoczenia potrzebny biegłemu rewidentowi jest kwestią osądu zawodowego, MSB 315.A3

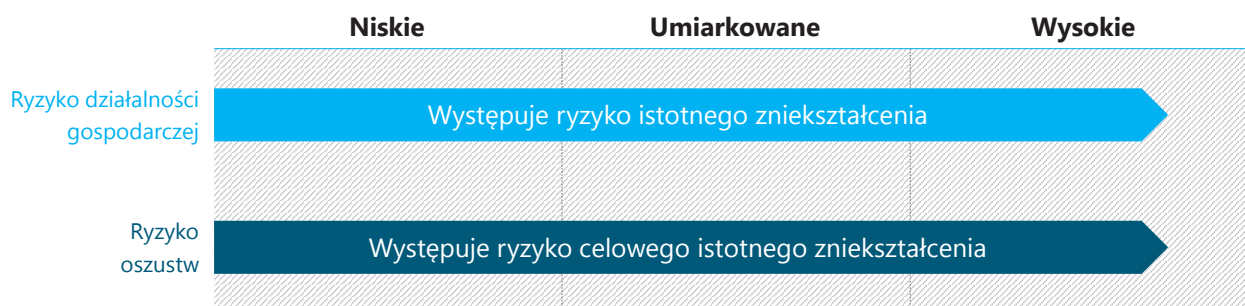
Jakie są źródła ryzyka nieodłącznego?

Ryzyko biznesowe

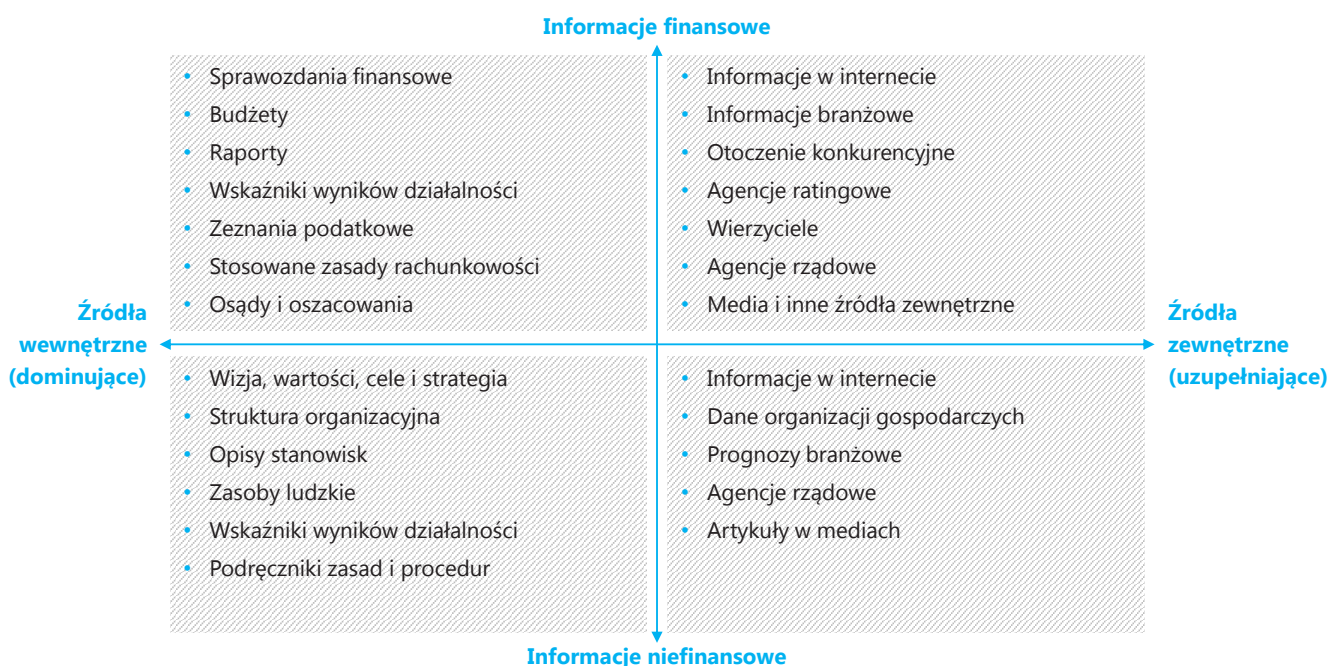
Zdarzenia, uwarunkowania oraz działania, które mogą niekorzystnie wpłynąć na zdolność jednostki do osiągnięcia celów gospodarczych, w tym strategii biznesowej.

Ryzyko oszustwa

Zdarzenia będące wynikiem działania zamierzonym jednej osoby lub więcej spośród kierownictwa, osób sprawujących nadzór, pracowników, osób trzecich, wykorzystujący kłamstwa w celu uzyskania nieuzasadnionej lub niezgodnej z prawem korzyści



Skąd czerpać informacje o kliencie i jego otoczeniu?



W jaki sposób zbierać informacje o kliencie i jego otoczeniu?

Trzy kategorie procedur poznawania jednostki i jej otoczenia



Źródło: Przewodnik IFAC, T.1, wydanie trzecie, str.103

Przykłady:

- Ogląd zakładu, procesu produkcyjnego, urządzeń technicznych, magazynów etc. (udokumentowanie - notatka, zdjęcia)
- Rozmowa z dyrektorem zakupu o specyfice surowców, głównych dostawcach, cenach, warunkach dostaw (udokumentowanie - notatka, kwestionariusz)
- Porównanie budżetu z wykonaniem - sprzedaż, produkcja, marże, wynik finansowy (udokumentowanie - kopia budżetu, notatka, zestawienia liczbowe, przeliczenia)

W jakim zakresie poznajemy klienta i jego otoczenie?

Czynniki zewnętrzne

- Jakie są czynniki branżowe?
- Jakie przepisy obowiązują klienta?
- Jakie zasady sporządzania sprawozdania finansowego obowiązują klienta?

Charakterystyka jednostki

- Jaki jest rodzaj działalności biznesowej?
- Kim są kluczowi pracownicy?
- Jakie są struktura własności i nadzór?
- Jakie rodzaje inwestycji są realizowane?
- Jaka jest struktura organizacyjna jednostki?
- Jakie są źródła finansowania biznesu?

Polityka rachunkowości

- Jakie zasady rachunkowości przyjęto do stosowania?
- Czy wybrane zasady są odpowiednie?
- Jakie zmiany zasad wprowadzono i jakie są przyczyny tych zmian?

W jakim zakresie poznajemy klienta i jego otoczenie?

Cele i strategia jednostki

- Jakie są plany i strategie biznesowe?
- Jakie są ryzyka związane z ich realizacją i które potencjalne mogą wpływać na RIZ?

Kontrola wyników finansowych

- Co podlega pomiarowi i kontroli? (zakres wewnętrznej sprawozdawczości)
- Kto kontroluje wyniki finansowe? (kontroler finansowy, główny księgowy, zarząd, właściciele)

Kontrola wewnętrzna znacząca dla badania

- Jakie są znaczące dla procesu sprawozdawczości finansowej procesy gospodarcze?
- Jakie są działania kontrolne (znaczące dla badania) ograniczające ryzyko na poziomie jednostki i transakcji?

Trzy kroki w procesie identyfikacji RN ...

1 Identyfikacja źródeł/czynników RN poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia (recesja w branży, brak ewidencji ilościowo-wartościowej zapasów etc.).

3 Ustalenie związku czynników RN ze sprawozdaniem finansowym (całe sprawozdanie, wycena należności, istnienie zapasów etc.)

2 Określenie możliwego wpływu zidentyfikowanych czynników RN na zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym (należności, zapasy, całe sprawozdanie etc.)

Identyfikacja czynników RN - przykład

Związek czynników ryzyka z tym co może pójść źle w sprawozdaniu finansowym:

Obszar wiedzy o kliencie (opcja)	Rodzaj ryzyka (źródło/czynnik ryzyka)	Wpływ czynnika ryzyka	Związek z SF	Jest to RN?
Czynnik zewnętrzny	Pogorszenie sytuacji gospodarczej w kraju klienta	Możliwe problemy w ściąganiu należności	Stwierdzenie - Wycena	?
Charakterystyka jednostki	Brak nadzoru nad systemami IT	Możliwy wpływ na rzetelność danych w sprawozdaniu finansowym	Rozległy	?
Charakterystyka jednostki	Jednostka badana została przejęta przez lidera w branży, w związku z tym odszedł gł. księgowy	Odejście gł. Księgowego – możliwy wpływ na prawidłowość sprawozdania finansowego	Rozległy	?
Charakterystyka jednostki	Jednostka badana została przejęta przez lidera w branży, w związku z wdraża się plan restrukturyzacji	Możliwe pominięcie rezerw restrukturyzacyjnych	Stwierdzenia - Kompletność, Wycena	?

Źródło: opracowanie własne

Identyfikacja czynników RN - przykład

Związek czynników ryzyka z tym co może pójść źle w sprawozdaniu finansowym:

Obszar wiedzy o kliencie (opcja)	Rodzaj ryzyka (źródło/czynnik ryzyka)	Wpływ czynnika ryzyka	Związek z SF	Jest to RN?
Czynnik zewnętrzny	Jednostka nie monitoruje marż	Możliwe straty w zapasie produktów	Stwierdzenie - Wycena	?
Charakterystyka jednostki	Wejście na nowe rynki geograficzne – utworzenie spółek zależnych	Niewystarczające rozpoznanie rynku - możliwe straty z inwestycji	Stwierdzenie - Wycena	?
Charakterystyka jednostki	Brak fizycznie wyodrębnionego magazynu	Możliwe braki w magazynie	Stwierdzenie - Istnienie	?
Charakterystyka jednostki	Program wynagrodzeń jubileuszowych – brak polityki rachunkowości	Możliwe błędy w wyliczeniu rezerw	Stwierdzenie - Istnienie, Wycena	?

Źródło: opracowanie własne

Udokumentowanie identyfikacji RN

- Osąd zawodowy
 - Dokumentujemy jedynie taki zakres zrozumienia, na którym opieramy identyfikację ryzyka istotnego zniekształcenia
- *Forma i zakres dokumentacji zależy od wielu czynników:*
 - *rodzaj, wielkość i złożoność jednostki,*
 - *dostępność informacji wewnętrznych i zewnętrznych,*
 - *metodologia i technologia badań*
 - *Zakres dokumentacji może odzwierciedlać doświadczenie i umiejętności zespołu*

Zadania



Zadania 9,10 i 11

- Zidentyfikuj czynniki ryzyka i ich wpływ na sprawozdanie finansowe
- Zidentyfikuj czynniki ryzyka i ich wpływ na sprawozdanie finansowe
- Oceń ryzyko nieodłączne na poziomie sprawozdania finansowego

Moduł I

1. Przyjęcie zlecenia badania

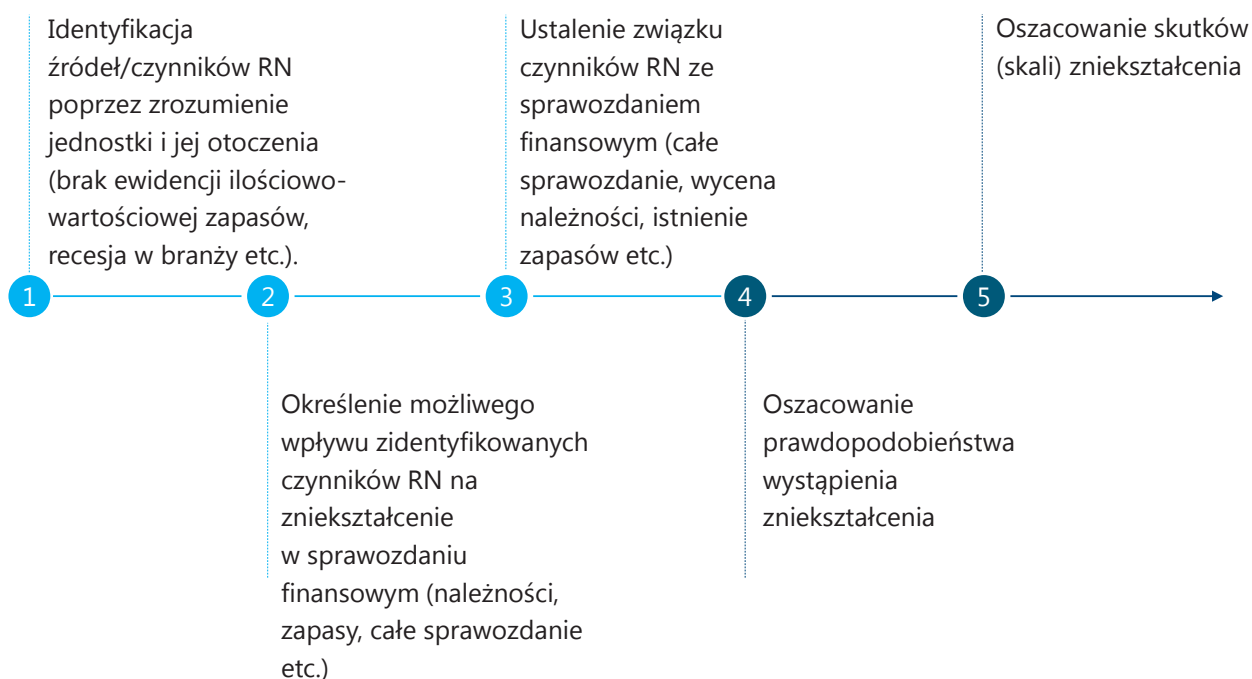
- Akceptacja zlecenia
- Uzgodnienie warunków zlecenia

2. Planowanie badania

- Ogólna strategia
- Istotność
- Identyfikacja ryzyka nieodłącznego
- **Ocena ryzyka nieodłącznego**
- Ryzyko znaczące
- Identyfikacja kontroli znaczących dla badania
- Ocena kontroli znaczących dla badania
- Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia
- Plan badania

3. Przegląd wybranych MSB

Kroki w procesie identyfikacji i oceny RN



Ocena RN - Przewodnik IFAC

- 4 Oszacowanie prawdopodobieństwa wystąpienia zniekształcenia (skala 1-3, NŚW)
- 5 Oszacowanie skutków pieniężnych wystąpienia zniekształcenia (skala 1-3, NŚW)

Utworzenie listy zidentyfikowanych czynników ryzyka działalności gospodarczej i oszustwa

	1	2	3	4	5
	↓	↓	↓	↓	↓
Czy istnieje prawdopodobieństwo, że wystąpi zidentyfikowane ryzyko?	U	N	W	W	N
Gdyby ryzyko (zniekształcenie) wystąpiło, jak istotne byłoby dla SF?	U	U	W	U	N
	↓	↓	↓	↓	↓
Oszacowany poziom ryzyka	U	N	W	U	N

Źródło: Przewodnik IFAC, T.2, wydanie trzecie, str.112

Zadania



Zadanie 12

- Zidentyfikuj czynniki ryzyka nieodłącznego i oceń jego wielkość

1. Przyjęcie zlecenia badania

- Akceptacja zlecenia
- Uzgodnienie warunków zlecenia

2. Planowanie badania

- Ogólna strategia
- Istotność
- Identyfikacja ryzyka nieodłącznego
- Ocena ryzyka nieodłącznego
- **Ryzyko znaczące**
- Identyfikacja kontroli znaczących dla badania
- Ocena kontroli znaczących dla badania
- Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia
- Plan badania

3. Przegląd wybranych MSB

Co to jest ryzyko znaczące i jak je rozpoznać?

MSB 315.4, 315.27-28

Ryzyko znaczące

zidentyfikowane i ocenione
ryzyko istotnego zniekształcenia,
które według osądu biegłego
rewidenta wymaga szczególnej
uwagi w trakcie badania

- Rozpoznając ryzyko znaczące rozważamy, czy ryzyko to wiąże się z:
 - ryzykiem oszustwa
 - znaczącymi zmianami w gospodarce, rachunkowości, innych dziedzinach (np. IT, Brexit)
 - złożonością transakcji
 - znaczącymi transakcjami z podmiotami powiązanymi
 - znaczącym stopniem subiektywizmu/niepewności przy wycenie informacji finansowych
 - znaczącymi nietypowymi transakcjami wykraczającymi poza podstawową działalność
- Przyjmujemy domniemanie, że znaczące jest zawsze ryzyko oszustwa wiążące się z:
 - zawyżaniem lub zaniżaniem przychodów, MSB 240.26
 - możliwością obejścia kontroli przez kierownictwo, MSB 240.31

Planując reakcję na ryzyko znaczące wykonaj dwa kroki ...

Krok 1

Ocena reakcji kierownictwa na ryzyko

- Czy opracowano i wdrożono kontrole wewnętrzne, które minimalizują ryzyko znaczące?

Przykład:

- Zakup ZCP
- Reakcja kierownictwa - niezależne raporty, wyceny, ekspertyzy, analizy doradców

Krok 2

Zaplanowanie reakcji biegłego rewidenta

- Czy planowane dalsze procedury badania odnoszą się konkretnie do znaczącego ryzyka?
- Czy są wystarczające?

Przykład:

- Planowane procedury - zapytania do kierownictwa i doradców, przegląd niezależnych raportów z wycen, dokumentów, ujęcia księgowego

Planując reakcję na ryzyko znaczące pamiętaj o dwóch zasadach

Zasada 1

Nie można polegać na dowodach działania kontroli z poprzednich okresów

- Jeżeli planujesz polegać na skuteczności kontroli wewnętrznej to nie można opierać się na dowodach tej skuteczności z okresów minionych

Przykład:

- Zakup ZCP w 20X6 oraz 20X7
- Sprawdzając zakup ZCP z 20X7 nie wolno opierać się na ocenie reakcji kierownictwa przy zakupie w 20X6

Zasada 2

Analityczne procedury wiarygodności nie wystarczą

- Procedury badania mogą składać się z:
 - samych badań szczegółowych lub
 - testów analitycznych wiarygodności i jednocześnie badań szczegółowych

Zadania



Zadania 13 i 14

- Wskaż, które ryzyka są znaczące
- Zidentyfikuj i oceń ryzyko nieodłączne. Wskaż ryzyko znaczące i zaplanuj wstępną reakcję.

Moduł I

1. Przyjęcie zlecenia badania
 - Akceptacja zlecenia
 - Uzgodnienie warunków zlecenia
2. Planowanie badania
 - Ogólna strategia
 - Istotność
 - Identyfikacja ryzyka nieodłącznego
 - Ocena ryzyka nieodłącznego
 - Ryzyko znaczące
 - **Identyfikacja kontroli znaczących dla badania**
 - Ocena kontroli znaczących dla badania
 - Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia
 - Plan badania
3. Przegląd wybranych MSB

Ryzyko kontroli w procesie badania

MSB 200.13

*Ryzyko istotnego zniekształcenia = Ryzyko nieodłączone * Ryzyko kontroli*

Ryzyko istotnego zniekształcenia, RIZ – ryzyko, że sprawozdanie finansowe uległo istotnemu zniekształceniu przed badaniem

Ryzyko nieodłączone, RN

podatność stwierdzenia (np. istnienie) dotyczącego grupy transakcji, salda lub ujawnienia na zniekształcenie, które osobno lub w powiązaniu z innymi może być istotne, bez uwzględnienia jakiegokolwiek działania kontrolnego

Ryzyko kontroli, RK

ryzyko wynikające z niemożności zapobiegnięcia, wykrycia lub skorygowania na czas przez kontrolę wewnętrzną zniekształcenia mogącego wystąpić w tym stwierdzeniu, a które osobno lub w powiązaniu z innymi może być istotne

Dlaczego wiedza na temat kontroli wewnętrznych jest ważna?

Reakcja na RIZ w obszarze wynagrodzeń – Przypadek 1

- 500 pracowników, biegły rewident nie zamierza interesować się jakimikolwiek kontrolami

Obszar sprawozdania finansowego	Stwierdzenie	Obszar istotny?	Ryzyko nieodłączone	Ryzyko kontroli	RIZ	Możliwa reakcja na RIZ
Koszt wynagrodzeń	Kompletność	Tak	Wysokie	Wysokie	Wysokie	Planowanie reakcji na RIZ z pominięciem sprawdzenia czy znaczące kontrole zostały wdrożone w obszarze kompletności wynagrodzeń będzie błędem (MSB 315.20). Reakcję należy zaplanować po uprzednim sprawdzeniu wdrożenia kontroli znaczących, nawet jeśli planujemy przyjąć ryzyko kontroli na poziomie wysokim.

Źródło: opracowanie własne

Dlaczego wiedza na temat kontroli wewnętrznych jest ważna?

Reakcja na RIZ w obszarze wynagrodzeń – Przypadek 2

- 500 pracowników, biegły rewident sprawdził czy istnieją i zostały wdrożone odpowiednie kontrole ale nie planuje sprawdzać ich skuteczności

Obszar sprawozdania finansowego	Stwierdzenie	Obszar istotny?	Ryzyko nieodłączne	Ryzyko kontroli	RIZ	Możliwa reakcja na RIZ
Koszt wynagrodzeń	Kompletność	Tak	Wysokie	Wysokie	Wysokie	<ul style="list-style-type: none"> Analityczne procedury wiarygodności. Badania szczegółowe.

Źródło: opracowanie własne

Dlaczego wiedza na temat kontroli wewnętrznych jest ważna?

Reakcja na RIZ w obszarze wynagrodzeń – Przypadek 3

- 500 pracowników, biegły rewident sprawdził czy istnieją i zostały wdrożone odpowiednie kontrole i zamierza na nich polegać (jeśli zostały skutecznie wdrożone to obniżą ryzyko kontroli do poziomu niskiego)

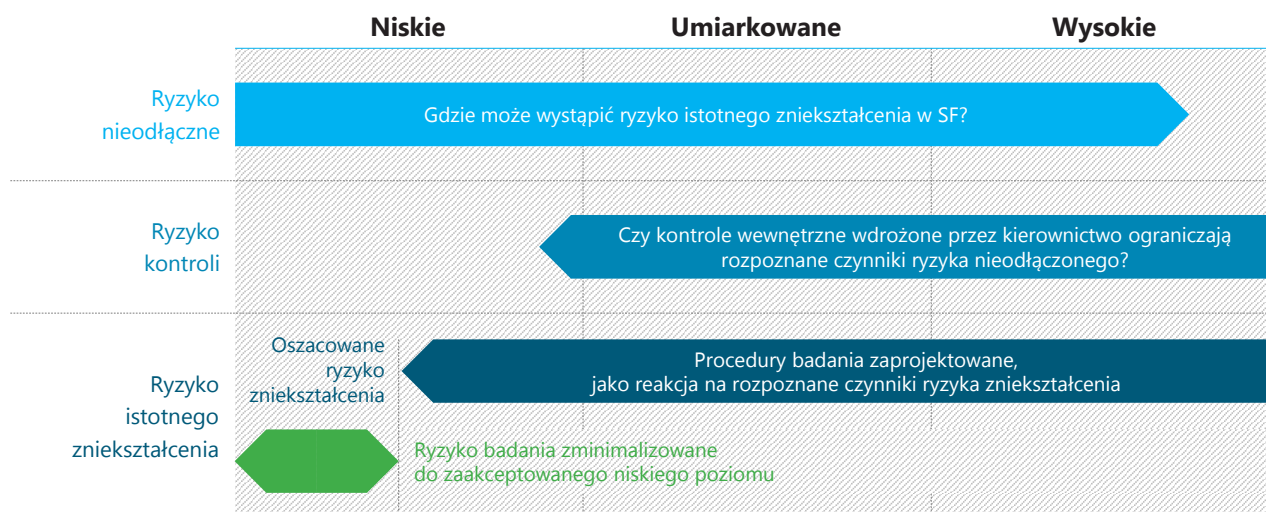
Obszar sprawozdania finansowego	Stwierdzenie	Obszar istotny?	Ryzyko nieodłączne	Ryzyko kontroli	RIZ	Możliwa reakcja na RIZ
Koszt wynagrodzeń	Kompletność	Tak	Wysokie	Niskie	Niskie lub Średnie	<ul style="list-style-type: none"> Testy zgodności dla potwierdzenia niskiego ryzyka kontroli. Analityczne procedury wiarygodności.

Źródło: opracowanie własne

Pamiętajmy o zależności RIZ od ryzyka kontroli ...

Cele BR

Określić, czy sprawozdanie finansowe jednostki jest wolne od istotnego zniekształcenia



Źródło: na podstawie Przewodnika IFAC, T.1, wydanie trzecie, str.43

Czynności kontrolne to tylko element kontroli wewnętrznej

Kontrola wewnętrzna

- Zaprojektowany i wdrożony proces, którego celem jest zapewnienie, że jednostka osiąga cele dotyczące:
 - wiarygodności sprawozdawczości finansowej
 - skuteczności i wydajności działalności
 - zgodności z przepisami prawa



Źródło: opracowanie własne na podstawie Przewodnika IFAC, T.2, wydanie trzecie, str.135

Czynności kontrolne (kontrole)

- Komponent kontroli wewnętrznej
- Polityki i procedury, które pomagają w zapewnieniu, że związane z celami decyzje kierownictwa są wykonywane

Przykłady:

- autoryzacje, przeglądy wyników, algorytmy przetwarzania informacji, fizyczne kontrole, podział obowiązków ...

Kontrole znaczące dla badania

Kontrole znaczące, które trzeba poznać to kontrole minimalizujące następujące trzy kategorie ryzyka nieodłącznego

Kategoria ryzyka	MSB	Opis
Ryzyko znaczące	315.27	Ryzyko, które zdaniem biegłego rewidenta wymaga szczególnego uwzględnienia w badaniu.
Ryzyka, w przypadku których same procedury wiarygodności nie dostarczają wystarczających odpowiednich dowodów badania	315.30	Ryzyko w stosunku, do którego nie jest możliwe lub praktycznie wykonalne uzyskanie dowodów badania wyłącznie za pomocą procedur wiarygodności.
Pozostałe ryzyko istotnego zniekształcenia	315.20	Ryzyko, które zdaniem biegłego rewidenta może potencjalnie powodować wystąpienie istotnych zniekształceń.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Przewodnika IFAC, T.2, wydanie trzecie, str.139

Kontrole rozległe i transakcyjne

Kontrole rozległe

- Związane są z nadzorem oraz ogólnym zarządem i służą zdefiniowaniu ogólnego środowiska kontroli
- Tworzą środowisko dla kontroli transakcyjnych

Przykład:

- *Postawa kierownictwa wobec kwestii uczciwości, oszustw i kontroli, ogólne zarządzanie IT*

Kontrole transakcyjne

- Kontrole procesów gospodarczych:
 - Autoryzacje
 - Logiczny dostęp do informacji w systemie IT
 - Fizyczny dostęp do aktywów
 - dokładność i kompletność transakcji

Przykład:

- *Hasła dostępu, klucze do pomieszczeń, uprawnienia bankowe, oprogramowanie płatowe*

Jak zidentyfikować kontrole znaczące dla badania?

- Należy zidentyfikować procesy gospodarcze znaczące dla sprawozdawczości finansowej
- Procesy gospodarcze to działania zaprojektowane by realizować cele biznesowe
- Znaczące procesy gospodarcze to te związane z istotnymi obszarami sprawozdania finansowego

Typowe znaczące procesy gospodarcze

- **Sprzedazy:** sprzedaż → należności → płatności
- **Zakupów:** zakupy → zobowiązania → płatności
- **Zakupów inwestycyjnych:** zakupy → zobowiązania → płatności
- **Zatrudniania:** rekrutacja → wynagrodzenia → derekrutacja

Identyfikacja kontroli znaczących dla badania - przykład

Proces zatrudniania (fragment Przewodnika MSB)

Czy prowadzone są akta osobowe?

*wystąpienie, kompletność
wynagrodzeń*

Czy istnieje mechanizm kontroli nad zatrudnianiem nowego personelu?

kompletność wynagrodzeń

Czy istnieje mechanizm kontroli nad naliczaniem wynagrodzenia brutto?

dokładność wynagrodzeń

Czy istnieje mechanizm kontroli nad osobami rozpoczynającymi i kończącymi zatrudnienie w jednostce?

dokładność, wystąpienie wynagrodzeń

Czy istnieje mechanizm kontroli nad dokładnością i prawidłowością potrąceń od wynagrodzeń i naliczania wynagrodzeń?

dokładność wynagrodzeń

Identyfikacja kontroli znaczących dla badania - przykład

Proces zatrudniania (fragment Przewodnika MSB)

Czy istnieje mechanizm kontroli nad autoryzacją kosztów wynagrodzeń przed wypłaceniem środków?

wystąpienie, dokładność wynagrodzeń

Czy istnieje mechanizm kontroli nad naliczaniem kosztów zaliczek PIT, ZUS?

dokładność zobowiązań

Czy koszty wynagrodzeń z raportów płacowych są systematycznie uzgadniane z księgą główną?

wystąpienie, kompletność wynagrodzeń

Czy istnieje mechanizm kontroli nad pracownikami dorywczymi?

kompletność wynagrodzeń

Identyfikacja kontroli znaczących dla badania - przykład

Proces sprzedaży (fragment Przewodnika MSB)

Czy istnieje mechanizm kontroli nad tym, z kim jednostka prowadzi sprzedaż (np. zgoda wystawiana przed wysyłką towaru na zewnątrz)?

wycena należności

Czy istnieje mechanizm kontroli nad zleceniami sprzedaży?

kompletność sprzedaży

Czy istnieje mechanizm kontroli nad zgodnością zleceń sprzedaży i not wysyłkowych?

kompletność, wystąpienie sprzedaży

Czy faktury są zgodne ze zleceniami i notami wysyłkowymi?

dokładność sprzedaży

Czy klient stosuje drukowane z wyprzedzeniem albo kolejno numerowane faktury?

kompletność sprzedaży

Identyfikacja kontroli znaczących dla badania - przykład

Proces sprzedaży (fragment Przewodnika MSB)

Czy wycena faktur podlega kontroli?	<i>dokładność sprzedaży</i>
Czy sprzedaż jest rozliczana niezwłocznie?	<i>kompletność sprzedaży</i>
Czy istnieje mechanizm kontroli nad pozycjami wprowadzanymi do księgi sprzedaży?	<i>istnienie sprzedaży</i>
Czy dokonywane są systematyczne uzgodnienia księgi sprzedaży?	<i>kompletność, dokładność sprzedaży</i>
Czy nieuregulowane salda podlegają przeglądom kontroli kredytowej?	<i>wycena należności</i>

Zadania



Zadanie 15 i 16

Zidentyfikuj działania kontrolne znaczące dla badania

1. Przyjęcie zlecenia badania

- Akceptacja zlecenia
- Uzgodnienie warunków zlecenia

2. Planowanie badania

- Ogólna strategia
- Istotność
- Identyfikacja ryzyka nieodłącznego
- Ocena ryzyka nieodłącznego
- Ryzyko znaczące
- Identyfikacja kontroli znaczących dla badania
- **Ocena kontroli znaczących dla badania**
- Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia
- Plan badania

3. Przegląd wybranych MSB

Kontrole znaczące dla badania ocenia się w trzech krokach ...

Krok 1 - Identyfikacja kontroli znaczących dla badania

- Przeglądamy listę czynników ryzyka i wiążemy je z obszarami sprawozdania oraz stwierdzeniami
- Wiążemy czynniki ryzyka z procesem gospodarczym
- Wskazujemy na liście czynników ryzyka te, które wymagają czynności kontrolnych (są to kontrole znaczące)

Przykład:

- Ryzyko polityczne kraju klienta może spowodować utratę należności i wpływa na wycenę należności
- Czynniki związane jest z procesem sprzedaży (sprzedaż → należności → płatności)
- Czynniki ryzyka związane ze sprzedażą wymaga działań kontrolnych (przedpłaty etc.)

Kontrole znaczące dla badania ocenia się w trzech krokach ...

Krok 2 - Ocena w jakim zakresie projekt kontroli minimalizuje czynnik ryzyka

- Identyfikacja i opis czynności kontrolnej
- Czy model kontroli przeciwdziała występowaniu istotnych zniekształceń w sprawozdaniu?
- Czy model kontroli zapobiega, wykrywa i koryguje istotne zniekształcenia?

Przykład:

- *Zidentyfikowano przedpłatę jako czynność kontrolną*
- *Model kontroli jest odpowiedni*
- *Model kontroli zapobiega utracie wartości należności*

Kontrole znaczące dla badania ocenia się w trzech krokach ...

Krok 3 - Ocena czy kontrola znacząca dla badania została wdrożona

- Obserwacja, procedury analityczne, inspekcja, zapytania
- Zastosowanie wyłącznie zapytań do oceny czy kontrola została wdrożona jest niewystarczające

Pamiętaj!

Oceny wdrożenia kontroli (model, istnienie kontroli) nie należy mylić z oceną skuteczności jej działania

Przykład:

- *Sprawdzenie czy przedpłaty są rzeczywiście pobierane*
- *Nie wystarczy przeprowadzenie rozmowy z pracownikami sprzedaży, którzy opiszą i potwierdzą, że przedpłaty są pobierane*

Kontrole znaczące dla badania – przykład udokumentowania

Obszar sprawozdania finansowego - stwierdzenie	Rozpoznany mechanizm kontrolny (znaczący dla badania)	Czynności wykonane w celu potwierdzenia, że mechanizm działa zgodnie z opisem	Nr.dok.	Ocena ryzyka kontroli (poziom przyjęty do planowania dalszych procedur badania) W/Ś/N	Czy będziemy przeprowadzać testy kontroli?
Należności -wycena	Weryfikacja kontrahenta pozwala zmniejszyć ryzyko wyłudzenia towaru, sprzedaży na rzecz niewypłacalnego klienta. Model mechanizmu minimalizuje czynnik ryzyka związany z wyceną.	Sprawdzono weryfikację kredytową dwóch kontrahentów. Stwierdzono, że mechanizm kontroli został wdrożony.	Zał. I	Ś	tak

Źródło: opracowanie własne

Kontrole znaczące dla badania – przykład udokumentowania

Czynnik ryzyka	Składnik kontroli wewnętrznej (KW)	Model kontroli	Udokumentowanie sprawdzenia modelu kontroli	Ocena czy projekt procedury kontroli znaczącej dla badania minimalizuje czynnik ryzyka
Możliwość zatrudnienia niekompetentnych pracowników	Środowisko kontroli	Wymagana wiedza i umiejętności określone są dla każdego stanowiska pracowniczego.	Dokonałem przeglądu opisu stanowisk dla kluczowych pracowników, w tym pracowników księgowości. Są odpowiednie.	Tak

Źródło: opracowanie własne

Zadania



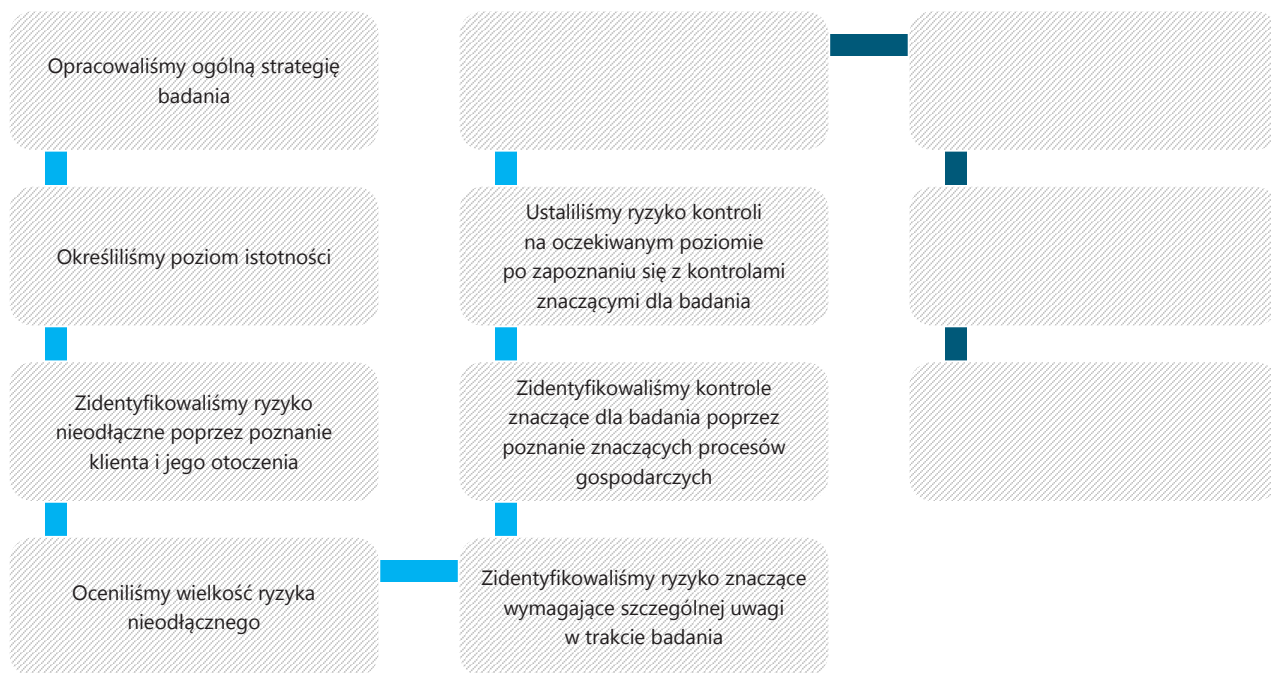
Zadania 17 i 18

- Opisz możliwe czynności sprawdzające działania kontrolne i skwantyfikuj oczekiwane ryzyko kontroli

Moduł I

1. Przyjęcie zlecenia badania
 - Akceptacja zlecenia
 - Uzgodnienie warunków zlecenia
2. Planowanie badania
 - Ogólna strategia
 - Istotność
 - Identyfikacja ryzyka nieodłącznego
 - Ocena ryzyka nieodłącznego
 - Ryzyko znaczące
 - Identyfikacja kontroli znaczących dla badania
 - Ocena kontroli znaczących dla badania
 - **Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia**
 - Plan badania
3. Przegląd wybranych MSB

Co już mamy zrobione?



Co jeszcze powinniśmy wykonać aby sporządzić plan badania?



Plan badania
= **Ogólna reakcja**
+ **Plan badania na poziomie stwierdzeń**

Matryca do ustalenia ryzyka istotnego zniekształcenia

Wytyczne IFAC

Ryzyko nieodłączne	Ryzyko kontroli	Ryzyko istotnych zniekształceń
W	W	W
W	Ś	Ś
W	N	Ś lub N
Ś	W	Ś
Ś	Ś	Ś
Ś	N	N
N	W	Ś lub N
N	Ś	N
N	N	N

Źródło: Przewodnik IFAC, T.2, wydanie trzecie, str.193

RIZ na poziomie sprawozdania finansowego - przykład

Pozycja SF	Stwierdzenie	RN	RK	RIZ	Kluczowe kwestie uzasadniające ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia
Poziom sprawozdania finansowego					
	RR	W	Ś	Ś	<p>Podejście kierownictwa do kontroli wewnętrznej jest prawidłowe. Kluczowe stanowiska obsadzone są przez kompetentne osoby.</p> <p>Comiesięczne spotkania mające na celu przegląd wyników zapewniają odpowiedni nadzór nad sprawozdawczością finansową.</p> <p>Możliwe jest ominięcie kontroli przez kierownictwo z powodu nacisku związanego z dotrzymaniem umów z bankiem i zminimalizowania podatków. Praca księgowej nie była przeglądana przez Zarząd w sposób konsekwentny przez cały okres. Księgowa wydaje się być niezadowolona i może mieć okazję do zniekształcenia danych. Wobec tego zarówno przypadkowe, jak i celowe błędy i oszustwa mogą nie zostać wykryte.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie Przewodnika IFAC, T.2, wydanie trzecie, str.195

RIZ na poziomie sprawozdania finansowego - przykład

Pozycja SF	Stwierdzenie	RN	RK	RIZ	Kluczowe kwestie uzasadniające ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia
Poziom sprawozdania finansowego					
Sprzedaż	K	W	N	Ś	Rozpoznano kontrole wewnętrzne znaczące dla tego stwierdzenia
	I	W	N	Ś	Rozpoznano kontrole wewnętrzne znaczące dla tego stwierdzenia, ale transakcje z podmiotami powiązanymi nie są nimi objęte.
	D	W	N	Ś	Rozpoznano kontrole wewnętrzne znaczące dla tego stwierdzenia, ale transakcje z podmiotami powiązanymi nie są nimi objęte.
	W	Ś	Ś	Ś	Możliwość zwrotów sprzedanych towarów z powodu kondycji branży

Źródło: opracowanie własne na podstawie Przewodnika IFAC, T.2, wydanie trzecie, str.195

Zadania



Zadanie 19

- Uzupełnij wielkość RIZ zgodnie z wytycznymi IFAC

Moduł I

1. Przyjęcie zlecenia badania

- Akceptacja zlecenia
- Uzgodnienie warunków zlecenia

2. Planowanie badania

- Ogólna strategia
- Istotność
- Identyfikacja ryzyka nieodłącznego
- Ocena ryzyka nieodłącznego
- Ryzyko znaczące
- Identyfikacja kontroli znaczących dla badania
- Ocena kontroli znaczących dla badania
- Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia
- **Plan badania**

3. Przegląd wybranych MSB

Jaki jest cel planu badania?

Plan badania jest reakcją na ryzyko istotnego zniekształcenia.

Plan powinien pozwolić powiązać zidentyfikowane i ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia z zaplanowanymi:

- ogólną reakcją oraz
- planem badania na poziomie stwierdzeń (tzw. dalsze procedury badania).

Plan badania = Ogólna reakcja + Plan badania na poziomie stwierdzeń

Jaka jest struktura planu badania?

Ogólna reakcja na poziomie całego sprawozdania finansowego:

Plan badania = Ogólna reakcja + Plan badania na poziomie stwierdzeń

- Kwalifikacje, doświadczenie zespołu
- Intensywność nadzoru nad pracą zespołu (ilość spotkań, ich częstotliwość etc.)
- Harmonogram prac (w trakcie roku, po zakończeniu roku, nieprzewidywalność procedur, specyficzne procedury dotyczące wybranych ryzyk)
- Dalsze procedury badania (więcej badań szczegółowych etc.)
- Przypominanie o zawodowym sceptycyzmie

Jaka jest struktura planu badania?

Plan badania na poziomie stwierdzeń, dalsze procedury badania:

Plan badania = Ogólna reakcja + Plan badania na poziomie stwierdzeń

- **Procedury wiarygodności:**
 - Badania szczegółowe
 - Analityczne procedury wiarygodności
 - Testy kontroli, jeśli chcemy polegać na skuteczności kontroli znaczących dla badania
- Planując dalsze procedury badania dobieramy ich:
- rodzaj (procedury wiarygodności, testy kontroli)
 - zakres (jedna lub więcej procedur do testowania stwierdzenia, przedmiot procedur)
 - czas przeprowadzenia (okres badany, koniec okresu badanego, po zakończeniu okresu badanego)

Jak opracować plan badania?

Opcja 1

Porządkujemy RIZ według czynników zidentyfikowanego ryzyka i dobieramy dalsze procedury badania, które planujemy wykonać.

Czynniki zidentyfikowanego ryzyka	Stwierdzenie	RN	RK	RIZ	Dalsze procedury badania
Pogorszenie sytuacji gospodarczej kraju kontrahenta	Wycena należności	W	N	Ś	<ul style="list-style-type: none"> Testy kontroli - Sprawdzenie skuteczności kontroli opartej na przedpłatach, przed zakończeniem roku Badania szczegółowe - Przegląd raportów wiekowania, po zakończeniu roku
Pogorszenie sytuacji gospodarczej kraju kontrahenta	Wycena zapasów towarów	W	W	W	<ul style="list-style-type: none"> Badania szczegółowe - Przegląd cen sprzedaży towarów znajdujących się w magazynie zakupionych na potrzeby kontrahenta, po zakończeniu roku

Źródło: opracowanie własne

Jak opracować plan badania?

Opcja 2

Porządkujemy RIZ według stwierdzeń istotnych obszarów sprawozdania finansowego, do których się odnoszą i dobieramy dalsze procedury badania, które planujemy wykonać.

Stwierdzenie	RN	RK	RIZ	Dalsze procedury badania
Wycena należności	W	N	Ś	<ul style="list-style-type: none"> Testy kontroli - Sprawdzenie skuteczności kontroli opartej na przedpłatach, przed zakończeniem roku Badania szczegółowe - Przegląd raportów wiekowania, po zakończeniu roku
Wycena zapasów towarów	W	W	W	<ul style="list-style-type: none"> Badania szczegółowe - Przegląd cen sprzedaży towarów znajdujących się w magazynie zakupionych na potrzeby kontrahenta, po zakończeniu roku

Źródło: opracowanie własne

Jak opracować plan badania?

Opcja 3

Posługujemy się standardową listę procedur badania dla każdego z istotnych obszarów sprawozdania finansowego oraz stwierdzeń i dopasowujemy je (dodając, usuwając lub modyfikując) w celu określenia dalszych procedur badania, które planujemy wykonać.

Istotny obszar sprawozdania finansowego	Stwierdzenie	RN	RK	RIZ	Dalsze procedury badania
Należności	Wycena	W	N	Ś	<ul style="list-style-type: none"> Testy kontroli - Sprawdzenie skuteczności kontroli opartej na przedpłatach, przed zakończeniem roku Badania szczegółowe - Przegląd raportów wiekowania, po zakończeniu roku
	Występowanie	Ś	Ś	N	<ul style="list-style-type: none"> Testy kontroli - Sprawdzenie skuteczności kontroli zapewniających ujmowanie wszystkich transakcji sprzedaży, przed zakończeniem roku Badania szczegółowe - Uzyskanie niezależnych potwierdzeń od kontrahentów klienta, po zakończeniu roku
	Kompletność	Ś	Ś	Ś	<ul style="list-style-type: none"> Testy kontroli - Sprawdzenie skuteczności kontroli zapewniających ujmowanie wszystkich transakcji sprzedaży, przed zakończeniem roku
	Prawa i obowiązki	N	W	Ś	<ul style="list-style-type: none"> Badania szczegółowe - Uzyskanie niezależnych potwierdzeń od kontrahentów klienta, po zakończeniu roku

Źródło: opracowanie własne

Przykład udokumentowania planu badania

Ogólna reakcja może być udokumentowana jako:

Plan badania = Ogólna reakcja + Plan badania na poziomie stwierdzeń

- Rozwinięcie ogólnej strategii badania
- Element memorandum planowania badania
- Odrębny element połączony z planem badania na poziomie stwierdzeń

Ogólna reakcja – przykład udokumentowania

Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia				Ogólna reakcja	
Poziom sprawozdania finansowego					
Stwierdzenie	RN	RK	RIZ	Uzasadnienie RIZ	
Wpływ rozległy	Ś	N	Ś	<p>Kierownictwo rozumie znaczenie kontroli wewnętrznej w procesie sprawozdawczości finansowej. Podejście do kontroli wewnętrznej jest prawidłowe. Kluczowe stanowiska obsadzone są przez kompetentne osoby.</p> <p>Kierownictwo przegląda comiesięczne wyniki działalności, w tym wyniki finansowe. Odchylenia od oczekiwanych wyników są wyjaśniane. Podejście takie zapewnia odpowiedni nadzór nad sprawozdawczością finansową.</p>	<p>Testy zgodności zostaną wykonane w obszarach przychodów i zapasów. Badanie oparte będzie na testach wiarygodności. Część procedur badania zostanie wykonana w okresie badanym.</p> <p>Nie ma powodów do modyfikacji ogólnego podejścia do badania przyjętego w ogólnej strategii badania.</p>

Źródło: opracowanie własne w oparciu o Przewodnik IFAC, T.2, wydanie trzecie

Przykład udokumentowania planu badania

Plan badania = Ogólna reakcja + Plan badania na poziomie stwierdzeń

Plan badania na poziomie stwierdzeń powinien zawierać:

- Planowany rodzaj, zakres i czas przeprowadzenia dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń

Plan badania na poziomie stwierdzeń – przykład udokumentowania

Obszar	Pozycja istotna?	Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia				Uzasadnienie RIZ	Dalsze procedury badania			Planowany program
		Stwierdzenia	RN	RK	RIZ		Testy kontroli	Testy wiarygodności	Dodatkowe (np. ryzyko oszustw)	
Środki trwałe	Tak	I	N	W	S	Rejestr środków trwałych obejmuje 30 pozycji, z których 10 stanowią istotne wartościowo pozycje. Klient planuje inwentaryzację.	Nie	Tak	Nie	Lista konkretnych procedur (obserwacja inwentaryzacji, przegląd dokumentów zakupu, sprawdzenie amortyzacji etc.)
		PiO	N	W	S	Środki trwałe nie są wytwarzane we własnym zakresie	Nie	Tak	Nie	
		Ko	S	S	N	Klient planuje inwentaryzację	Tak	Tak	Nie	
		WiP	S	W	S	Wszystkie środki trwałe są kupowane od dostawców krajowych	Nie	Tak	Nie	

Źródło: opracowanie własne w oparciu o Przewodnik IFAC, T.2, wydanie trzecie

Plan badania – udokumentowanie



Zadanie 20

- Opracuj program badania środków trwałych

Moduł I

1. Przyjęcie zlecenia badania

- Akceptacja zlecenia
- Uzgodnienie warunków zlecenia

2. Planowanie badania

- Ogólna strategia
- Istotność
- Identyfikacja ryzyka nieodłącznego
- Ocena ryzyka nieodłącznego
- Ryzyko znaczące
- Identyfikacja kontroli znaczących dla badania
- Ocena kontroli znaczących dla badania
- Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia
- Plan badania

3. Przegląd wybranych MSB

Przegląd wybranych MSB

MSB 200, MSB 220

- Ogólne cele badania i kontrola jakości na poziomie zlecenia badania

MSB 230, MSB 500

- Dokumentacja i dowody badania

MSB 315, MSB 330, MSB 240, MSB 250, MSB 402

- Ocena ryzyka, reakcja na ocenę ryzyka, w tym w odniesieniu do ryzyka oszustwa, nieprzestrzegania prawa oraz w sytuacji korzystania z organizacji usługowej

MSB 260, MSB 265

- Komunikowanie z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem jednostki

MSB 200, MSB 220 – ogólne cele i kontrola jakości badania

MSB 200

- Zakomunikowanie wspólnych zasad przeprowadzania badań
- Kluczowe definicje, w tym ryzyko badania, istotnego zniekształcenia, przeoczenia, nieodłącznego, kontroli

MSB 200.18, 200.22

- Przestrzegamy wszystkich MSB, które mają zastosowanie
- Przestrzegamy tych wszystkich wymogów poszczególnych standardów, które mają zastosowanie

MSB 200, MSB 220 – ogólne cele i kontrola jakości badania

MSB 220

- Reguluje zasady pracy zespołu wykonującego badanie po przewodnictwem kluczowego biegłego rewidenta (nadzór, przeglądy wyników pracy, konsultacje, rozbieżne opinie etc.)
- Ma ograniczone zastosowanie w przypadku gdy badanie przeprowadza samodzielnie kluczowy biegły rewident prowadzący jednoosobową firmę audytorską

MSB 220.12-13

- Kluczowy biegły rewident upewnia się, że firma audytorska zastosowała odpowiednie procedury akceptacji zlecenia badania oraz ustala, że wnioski, jakie zostały przez nią sformułowane są właściwe (przyjęcie zlecenia badania, wprowadzenie dodatkowej kontroli jakości etc.)
- W przypadku zidentyfikowania okoliczności uzasadniających odmowę przyjęcia zlecenia badania wymagany jest kontakt z osobą odpowiedzialną za to zlecenie w firmie audytorskiej aby podjęła odpowiednie działania

MSB 230, MSB 500 – dokumentacja i dowody badania

MSB 230

- Reguluje zasady dokumentowania czynności wykonywanych w trakcie badania
- Nie jest instrukcją określającą co i w jakiej formie dokumentować
- Dokumentacja sporządzana jest przy założeniu, że przeglądać ją będzie doświadczony biegły rewident, który posiada doświadczenie w przeprowadzaniu badań zgodnie z MSB

MSB 230.10

- Obowiązek dokumentowania rozmów z kierownictwem klienta oraz osobami sprawującymi nadzór na temat znaczących spraw, w tym kiedy miały miejsce i kto w nich uczestniczył

MSB 230.9.a

- Dokumentacja z wykonanych procedur badania powinna umożliwić zrozumienie co było przedmiotem prac (wykaz sprawdzanych dokumentów etc.)

MSB 230, MSB 500 – dokumentacja i dowody badania

Przewodnik IFAC podaje wskazówki odnośnie częstych dylematów biegłych rewidentów

Dylemat	Wskazówka
Czy w dokumentacji badania trzeba przechowywać kopie zbadanych dokumentów?	<ul style="list-style-type: none"> • Nie. • Wszystko czego się wymaga, to pewnych cech identyfikujących transakcje/ procedury, które zostały przeprowadzone, tak aby w razie konieczności praca mogła być powtórzona
Czy każdą stronę dokumentacji badania należy parafować i datować przez sporządzającego, a następnie przez osobę przeglądającą prace?	<ul style="list-style-type: none"> • Nie.
Czy wszystkie przypadki rozważań i zastosowań zawodowego osądu, o których mowa w MSB 230.8.c powinny być udokumentowane?	<ul style="list-style-type: none"> • Nie. • Tylko znaczące zagadnienia i osądy dokonane w trakcie badania, muszą być udokumentowane.
Czy należy przechowywać wstępne projekty badanego sprawozdania finansowego, jeśli znacząco różni się ono od badanego sprawozdania finansowego?	<ul style="list-style-type: none"> • Nie. • Nie ma wymogu zachowania dokumentacji, która była nieprawidłowa lub została zastąpiona.
Czy konieczne jest udokumentowanie nieprzestrzegania wymogów MSB, które nie mają zastosowania do badania?	<ul style="list-style-type: none"> • Nie. • Wymaga się dokumentowania przestrzegania tylko tych wymogów, które mają zastosowanie.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Przewodnika IFAC, T.2, wydanie trzecie, str.223

MSB 230, MSB 500 – dokumentacja i dowody badania

MSB 500

- Wyjaśnia, jakie informacje składają się na dowody badania
- Wyjaśnia znaczenie wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania

MSB 500.7

- Aby informacja stała się dowodem powinna być stosowna (odpowiednia do badanych okoliczności) i wiarygodna

MSB 500.8

- Wykorzystanie informacji przygotowanych przez eksperta powołanego przez klienta jest możliwe pod warunkiem, że biegły rewident oceni jego kompetencje zawodowe, zapozna się z rezultatem jego prac, dokona oceny czy są one odpowiednim dowodem badania

MSB 330, MSB 315, MSB 240, MSB 250, MSB 402 – ocena i reakcja na ryzyko

MSB 315

- Standard reguluje zasady identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia.
- Wskazuje, jakie obszary wiedzy z zakresu funkcjonowania badanego klienta należy poznać aby ustalić ryzyko istotnego zniekształcenia

MSB 315.27-28

- Daje wytyczne odnośnie ryzyka znaczącego

MSB 330

- Standard zobowiązuje do zaplanowania reakcji na ryzyko zarówno na poziomie sprawozdania finansowego jak i na poziomie stwierdzeń

MSB 330.7

- Planując dalsze procedury badania (rodzaj, zakres, czas) uwzględnić należy powody ustalenia ryzyka istotnego zniekształcenia na przyjętym poziomie oraz to czy konieczne jest sprawdzenie skuteczności kontroli znaczących dla badania

MSB 330, MSB 315, MSB 240, MSB 250, MSB 402 – ocena i reakcja na ryzyko

MSB 240

- Kompleksowo opisuje zasady postępowania wobec ryzyka oszustwa (identyfikacja, ocena, reakcja, dokumentowanie)
- Stanowi rozwinięcie MSB 315 w odniesieniu do ryzyka oszustwa

MSB 240.17-24

- Opisują procedury oceny ryzyka oszustwa:
 - specyficzne zapytania do kierownictwa, do audytorów wewnętrznych, osób sprawujących nadzór dotyczące wystąpienia oszustwa, reagowania na ryzyko oszustwa, kształtowania etycznych zachowań w organizacji
 - poznanie, w jaki sposób osoby sprawujące nadzór nadzorują proces rozpoznawania i reagowania na ryzyko oszustwa

MSB 330, MSB 315, MSB 240, MSB 250, MSB 402 – ocena i reakcja na ryzyko

MSB 240.26

- Domniemanie, że ryzyko oszustwa zawsze wiąże się z zawyżaniem lub zaniżaniem przychodów
- Odrzucenie tego domniemania wymaga uzasadnienia w dokumentacji z badania

MSB 330, MSB 315, MSB 240, MSB 250, MSB 402 – ocena i reakcja na ryzyko

MSB 250

- Reguluje podejście do praw i regulacji, które:
 - ogólnie uznaje się za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym (przepisy podatkowe etc.)
 - mają zasadnicze znaczenie dla działalności operacyjnej i mogą również mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe
 - nie wywierają istotnego wpływu na sprawozdanie finansowe

MSB 250.10

- W przypadku regulacji typu 1 należy zebrać wystarczające i odpowiednie dowody ich przestrzegania
- W przypadku regulacji typu 2 należy zastosować procedury wykrywające ich nieprzestrzeganie
- Regulacje typu 3 nie są objęte procedurami badania

MSB 330, MSB 315, MSB 240, MSB 250, MSB 402 – ocena i reakcja na ryzyko

MSB 250.14-17

- Opisują procedury, które wykonuje się aby zidentyfikować naruszenia prawa i regulacji:
 - procedury MSB 315
 - zapytania do kierownictwa odnośnie przestrzegania praw i regulacji
 - przegląd korespondencji z organami koncesyjnymi etc.

MSB 250.19

- W przypadku faktycznego lub podejrzanego naruszenia prawa i regulacji omawia się ten fakt z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór

MSB 330, MSB 315, MSB 240, MSB 250, MSB 402 – ocena i reakcja na ryzyko

MSB 402

- Stosowany gdy badany klient korzysta z usług jednostek zewnętrznych (np. zewnętrzne centrum księgowo)

MSB 402.12.a

- Uzupełnia MSB 315 w obszarze poznania znaczących procesów gospodarczych oraz kontroli znaczących dla badania
- Określa kiedy sprawozdania atestacyjne typu 1 oraz typu 2 mogą stać się niezbędnym dowodem badania

MSB 260, MSB 265

MSB 260

- Ramy procesu komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór

MSB 260.14-16

- Określa zakres spraw, jakie należy zakomunikować:
 - odpowiedzialność za sprawozdawczość finansową
 - planowany zakres badania
 - trudności napotkane w procesie badania
 - ocena znaczących zasad rachunkowości
 - inne sprawy ważne dla sprawowania nadzoru

MSB 260.21

- Przekazywać informacje należy bez zbędnej zwłoki

MSB 260, MSB 265

MSB 260

- Ramy procesu informowania przez biegłego rewidenta o słabościach kontroli wewnętrznej

MSB 265.10.b

- Znacząca słabość kontroli wewnętrznej – słabość, która w ocenie biegłego rewidenta powinna zostać zakomunikowana osobom sprawującym nadzór i kierownictwu
- Pozostałe słabości kontroli wewnętrznej (nieznaczące) – słabości, które mogą zostać zakomunikowane kierownictwu, jeżeli biegły rewident uzna, że są na tyle ważne aby o nich poinformować



ISBN 978-83-89255-65-5

Centrum Edukacji Polskiej Izby Biegłych Rewidentów
al. Jana Pawła II 80
00-175 Warszawa
e-mail: ce@pibr.org.pl
tel. 22 637 31 04
fax 22 637 30 84

© Wszelkie prawa zastrzeżone CEPIBR / PIBR

ce.pibr.org.pl