

# Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek

Tom 1 - Podstawowe pojęcia

Wydanie  
trzecie



Międzynarodowa  
Federacja  
Księgowych



# Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek

Tom 1 - Podstawowe pojęcia

Wydanie  
trzecie



Międzynarodowa  
Federacja  
Księgowych

Komitet Małych i Średnich Firm Audytorskich  
Międzynarodowa Federacja Księgowych  
545 Fifth Avenue, 14th Floor  
Nowy Jork, NY 10017 USA

Niniejszy Przewodnik został przygotowany przez Komitet Małych i Średnich Firm Audytorskich Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC). 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 bezpłatnie pobrać ze strony internetowej IFAC: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).  
Zatwierdzony tekst opublikowany jest w języku angielskim.

Misją IFAC jest służba interesowi publicznemu, umacnianie zawodu księgowego na całym świecie oraz przyczynianie się do rozwoju silnych międzynarodowych gospodarek poprzez ustanawianie i promocję przestrzegania wysokiej jakości standardów zawodowych, wspieranie międzynarodowej konwencji takich standardów oraz wypowiedzanie się w sprawach interesu publicznego w sytuacjach, gdy najistotniejszą rolę odgrywają kompetencje zawodowe.

Po dalsze informacje proszę kontaktować się e-mailowo: [paulthompson@ifac.org](mailto:paulthompson@ifac.org).

Niniejszy Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek Tom I - Podstawowe pojęcia opublikowany przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) w listopadzie 2011 r. w języku angielskim został przetłumaczony na język polski przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (KIBR) w lipcu 2013 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek Tom I - Podstawowe pojęcia został sprawdzony przez IFAC a tłumaczenie przebiegło zgodnie z Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC. Zatwierdzonym tekstem Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek Tom I - Podstawowe pojęcia jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities Volume 1 - Core Concepts © 2011 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.  
ISBN 978-1-60815-099-1

Tekst w języku polskim Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek Tom I - Podstawowe pojęcia © 2013 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.  
ISBN 978-83-89255-54-9

Oryginalny tytuł  
Guide to Using ISAs in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities Volume 1 – Core Concepts

Tłumaczenie  
Alina Barcikowska, Ewa Sobińska, Justyna Beata Zakrzewska

Wydawca  
Krajowa Izba Biegłych Rewidentów  
Al. Jana Pawła II 80  
00-175 Warszawa  
<http://www.kibr.org.pl>

**Spis treści**

| <b>Tom 1</b>                                      | <b>Odniesienie do podstawowego MSRF</b> | <b>Numer strony</b> |
|---|---|---------------------|
| <b>Przedmowa</b>                                  |   | 5                   |
| <b>Prośba o uwagi</b>                             |   | 8                   |
| 1. Jak używać Przewodnika                         |   | 10                  |
| 2. MSRF   |   | 15                  |
| <b>Podstawowe pojęcia</b>                         |   |                     |
| 3. Etyka, MSRF i kontrola jakości                 | MSKJ 1, 200, 220                        | 23                  |
| 4. Badanie oparte na ryzyku – przegląd            | Wiele                                   | 36                  |
| 5. Kontrola wewnętrzna – cele i składniki         | 315                                     | 56                  |
| 6. Stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym         | 315                                     | 84                  |
| 7. Istotność i ryzyko badania                     | 320                                     | 91                  |
| 8. Procedury oszacowania ryzyka                   | 240, 315                                | 103                 |
| 9. Reakcja na oszacowane ryzyko                   | 240, 300, 330, 500                      | 113                 |
| 10. Dalsze procedury badania                      | 330, 505, 520                           | 124                 |
| 11. Oszacowania księgowe                          | 540                                     | 147                 |
| 12. Podmioty powiązane                            | 550                                     | 156                 |
| 13. Zdarzenia po dacie bilansu                    | 560                                     | 166                 |
| 14. Kontynuacja działalności                      | 570                                     | 173                 |
| 15. Streszczenie innych wymogów MSRF              | 250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720  | 183                 |
| 16. Dokumentacja badania                          | MSKJ 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330    | 219                 |
| 17. Formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym | 700                                     | 233                 |

## Spis treści

| Tom 2   | Odniesienie do podstawowego MSRF | Numer strony |
|---|----------------------------------|--------------|
| <b>Przedmowa</b>  |                                  | 5            |
| <b>Prośba o uwagi</b>   |                                  | 6            |
| 1. Jak używać Przewodnika   |                                  | 8            |
| 2. Wprowadzenie do studiów przypadków                             |                                  | 13           |
| <b>ETAP 1: Oszacowanie ryzyka</b>                                 |                                  | 25           |
| 3. Oszacowanie ryzyka – przegląd                                  |                                  | 25           |
| <b>Czynności wstępne</b>  |                                  | 28           |
| 4. Przyjęcie zlecenia i kontynuacja współpracy                    | MSKJ 1, 210, 220, 300            | 28           |
| <b>Planowanie badania</b>   |                                  | 44           |
| 5. Ogólna strategia badania                                       | 300                              | 44           |
| 6. Określanie i stosowanie istotności                             | 320, 450                         | 55           |
| 7. Dyskusje zespołu badającego                                    | 240, 300, 315                    | 72           |
| <b>Przeprowadzanie procedur oszacowania ryzyka</b>                |                                  | 81           |
| 8. Ryzyko nieodłączne – identyfikacja                             | 240, 315                         | 81           |
| 9. Ryzyko nieodłączne – oszacowanie                               | 240, 315                         | 109          |
| 10. Znaczące ryzyko   | 240, 315, 330                    | 120          |
| 11. Zrozumienie kontroli wewnętrznej                              | 315                              | 130          |
| 12. Ocena kontroli wewnętrznej                                    | 315                              | 144          |
| 13. Informowanie o niedociągnięciach kontroli wewnętrznej         | 265                              | 175          |
| 14. Zakończenie etapu oszacowania ryzyka                          | 315                              | 188          |
| <b>ETAP II: Reakcja na ryzyko</b>                                 |                                  | 198          |
| 15. Reakcja na ryzyko – przegląd                                  | -                                | 198          |
| 16. Elastyczny plan badania                                       | 260, 300, 330, 500               | 201          |
| 17. Określanie zakresu testowania                                 | 330, 500, 530                    | 224          |
| 18. Dokumentowanie przeprowadzonych prac                          | 230                              | 252          |
| 19. Pisemne oświadczenia  | 580                              | 256          |
| <b>ETAP III: Sprawozdawczość</b>                                  |                                  | 268          |
| 20. Sprawozdawczość – przegląd                                    | -                                | 268          |
| 21. Ocena dowodów badania   | 220, 330, 450, 520, 540          | 271          |
| 22. Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką | 260, 265, 450                    | 288          |
| 23. Modyfikacje sprawozdania biegłego rewidenta                   | 705                              | 298          |
| 24. Paragraf objaśniający i paragrafy opisujące inne zagadnienia  | 706                              | 312          |
| 25. Informacje porównawcze  | 710                              | 318          |

# Przedmowa

---

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

W niniejszym wydaniu, skorzystaliśmy z możliwości udoskonalenia pewnej części zawartości merytorycznej i dokonania niewielkich ulepszeń prezentacyjnych. Jednakże w trosce o wielu użytkowników, którzy mogą być w trakcie tłumaczenia Przewodnika, staraliśmy się w niniejszym wydaniu o ograniczenie korekt do minimum.

Przewodnik opublikowano po raz pierwszy w 2007 r. Został on opracowany przez Kanadyjski Instytut Biegłych Rewidentów (Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA) i miał na celu umożliwienie biegłym rewidentom dokładniejsze zrozumienie badania zgodnego z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej poprzez podanie wyjaśnień i przykładów. Przewodnik oferuje praktyczny sposób podjęcia się badania w oparciu o ryzyko sprawozdań finansowych MSP. Przewodnik powinien również pomóc praktykom w przeprowadzaniu badań sprawozdań finansowych o wysokiej jakości i efektywności kosztowej, tak by tym samym umożliwić im lepszą obsługę MSP, co w konsekwencji służyć będzie szerszemu interesowi publicznemu.

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

Komitet Małych i Średnich Firm Audytorskich, aby pomóc organizacjom członkowskim maksymalizować zastosowanie zarówno niniejszego Przewodnika, jak i siostrzanej publikacji Przewodnika wdrażania kontroli jakości w Małych i Średnich Firmach Audytorskich, opracowuje przewodnik zawierający dodatkowe materiały, aby wspierać zastosowanie Przewodników dla celów edukacyjnych i szkoleniowych. Przewodnik ten będzie zawierać sugestie w jak sposób organizacje i firmy należące do IFAC mogą najlepiej wykorzystać powyższe publikacje do swoich własnych potrzeb i dostosować do systemów prawnych.

Na koniec zapraszamy czytelników do odwiedzenia strefy MSP na stronie internetowej IFAC [www.ifac.org/SMP](http://www.ifac.org/SMP), aby uzyskać dalsze informacje o pracy Komitetu Małych i Średnich Firm Audytorskich IFAC i aby uzyskać dostęp do szerokiego zbioru dodatkowych publikacji i zasobów.

Sylvie Voghel  
Przewodnicząca Komitetu Małych i Średnich Firm Audytorskich IFAC  
Listopad 2011





# Przedmowa do wydania polskiego

---

Szanowni Czytelnicy,

Oddajemy do Państwa dyspozycji polski przekład trzeciego wydania Przewodnika. Cieszymy się, że polscy biegli rewidenci będą mogli korzystać z materiałów stworzonych z myślą o praktykach wykonujących czynności rewizji finansowej na całym świecie.

Mamy nadzieję, że przewodnik pomoże polskim biegłym rewidentom w stosowaniu wymogów międzynarodowych standardów rewizji finansowej.

W ostatnich latach w rewizji finansowej nastąpiły istotne zmiany. Obecnie nacisk kładziony jest głównie na zrozumienie jednostki i charakteru jej działania w celu oszacowania ryzyka działalności gospodarczej, które przekłada się na ryzyko wystąpienia istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym badanej jednostki. To właśnie od oszacowanej wielkości ryzyka nieodłącznego i kontroli powinien zależeć zakres przeprowadzonych procedur badania.

Wprowadzenie MSRF jako standardów krajowych prowadzi do epokowej zmiany polegającej przede wszystkim na ujednoczeniu standardów badania sprawozdań finansowych w większości krajów na świecie. Szczegółowo sprecyzowane wymogi w kwestiach dotyczących wykonywania procedur badania mają służyć ujednoczeniu jakości pracy biegłych rewidentów w krajach stosujących standardy. Biegli rewidenci będą zmuszeni sprostać bardziej szczegółowym wymogom standardów. Pomocą w tym niełatwym zadaniu będzie zaznajomienie się z zawartością przewodnika.

Jesteśmy przekonane, że lektura Przewodnika przyczyni się do uaktualnienia i poszerzenia wiedzy biegłych rewidentów. Będzie to miało bezpośredni wpływ na podniesienie prestiżu zawodu biegłego rewidenta. Udostępnienie biegłym rewidentom materiałów informacyjnych zawierających praktyczne rozwiązania służące podniesieniu umiejętności zawodowych, pomagających uniknąć błędów i dostarczających użytecznej wiedzy dotyczącej wdrażania standardów w życie pomoże im w codziennej pracy.

*Alina Barcikowska*

*Ewa Sobińska*

*Justyna Beata Zakrzewska*

## Prośba o uwagi

---

Niniejsza publikacja jest trzecim wydaniem Przewodnika. Chociaż uważamy, że jakość Przewodnika jest wysoka i jest on użyteczny, to może on być uaktualniany. Dbamy o regularne uaktualnianie Przewodnika tak, aby zapewnić odzwierciedlenie aktualnych standardów i zwiększyć jego 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 Przewodnik? Czy stosujesz go na przykład jako podstawę do szkolenia i/lub pomoc praktyczną, czy może w inny sposób?
2. Czy uważasz, że Przewodnik jest wystarczająco dostosowany do badania sprawozdań finansowych MSP?
3. Czy według Ciebie łatwo jest poruszać się po Przewodniku? Jeśli nie, jak można poprawić jego przejrzystość?
4. W jaki inny sposób można Twoim zdaniem uczynić Przewodnik bardziej użytecznym?
5. Czy znasz inne produkty pochodne – takie jak materiały szkoleniowe, formularze, listy kontrolne i programy – które zostały opracowane na podstawie Przewodnika? Jeśli tak, prosimy o podanie szczegółów.

Prosimy o przesyłanie uwag do Zastępcy Dyrektora Paula Thompsona.

Email: paulthompson@ifac.org  
Fax: +1 212-286-9570  
Adres pocztowy: Small and Medium Practices Committee International Federation of Accountants  
545 Fifth Avenue, 14th Floor New York,  
NY 10017, USA

## Zastrzeżenie

---

Niniejszy przewodnik został przygotowany, aby wspierać biegłych rewidentów we wdrażaniu w życie Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej podczas przeprowadzania badania sprawozdań finansowych małych i średnich jednostek. Nie ma on jednak stanowić substytutu samych MSRF. 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 Przewodnika.

# 1. Jak używać Przewodnika?

Celem niniejszego Przewodnika jest przedstawienie praktycznych wskazówek praktykom przeprowadzającym zlecenia badania sprawozdań finansowych małych i średnich jednostek (MSP). Jednocześnie żadne materiały zawarte w Przewodniku nie powinny być wykorzystywane, jako substytut dla:

- **czytania i zrozumienia MSRF**  
Zakłada się, że biegli rewidenci przeczytali tekst Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (MSRF) zawarty w Podręczniku Międzynarodowej Kontroli Jakości, Rewizji Finansowej, Przeglądów, Innych Usług Atestacyjnych i Usług Pokrewnych, który można bezpłatnie pobrać z publikacji internetowych IFAC i ze strony zasobów pod adresem [www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a](http://www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a). MSRF 200.19 stwierdza, że biegły rewident rozumie cały tekst MSRF, łącznie z zastosowaniami i innymi materiałami objaśniającymi, aby zrozumieć ich cele i odpowiednio zastosować ich wymogi. MSRF, jak też najczęściej zadawane pytania (FAQs) i inne materiały pomocnicze, mogą być uzyskiwane z Clarity Center pod adresem: [www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center](http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center).
- **zastosowania zawodowego osądu**  
Celem skutecznego zastosowania wymogów MSRF, niezbędny jest zawodowy osąd oparty na konkretnych faktach i okolicznościach związanych z firmą, jak też z każdym z poszczególnych zleceń.

Choć przewiduje się, że znaczącą grupę użytkowników będą stanowiły małe i średnie firmy audytorskie, to niniejszy przewodnik ma stanowić pomoc we wdrażaniu MSRF w badaniu sprawozdań finansowych MSP dla wszystkich biegłych rewidentów.

Przewodnik może być wykorzystany do:

- pogłębienia lepszego zrozumienia badania przeprowadzanego zgodnie z wymogami MSRF,
- 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 prowadzenia badania.

Przewodnik często odnosi się do zespołu realizującego badanie, co oznacza, że w przeprowadzenie badania zaangażowana jest więcej niż jedna osoba. Niezależnie od tego, te same zasady stosuje się także do zleceń badania wykonywanych wyłącznie przez jedną osobę (biegłego rewidenta).

## 1.1 Kopiowanie, tłumaczenie i dostosowanie Przewodnika

IFAC zachęca i ułatwia kopiowanie, tłumaczenie i dostosowanie do swoich potrzeb publikacji. Zainteresowane strony, które chcą kopiować, tłumaczyć lub dostosowywać do swoich potrzeb niniejszy Przewodnik powinny skontaktować się z [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## 1.2 Treść i układ rozdziału

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

- Tom 1 – Podstawowe pojęcia
- Tom 2 – Wskazówki praktyczne

Tom 1 Przewodnika, który zawiera przegląd całego badania i omawia kluczowe pojęcia z zakresu rewizji finansowej takie jak: istotność, stwierdzenia, kontrola wewnętrzna, procedury oszacowania ryzyka i zastosowanie dalszych procedur badania w reakcji na oszacowane ryzyko. Przedstawia przewodnik także podsumowanie wymogów MSRF w odniesieniu do:

- konkretnych obszarów, takich jak oszacowania księgowe, podmioty powiązane, zdarzenia po dacie bilansu, zdolności jednostki do kontynuowania działalności i innych;
- wymogów dotyczących dokumentacji, i
- formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym.

Tom 2 Przewodnika koncentruje się na tym, jak zastosować pojęcia przedstawione w Tomie 1. Śledzi on typowe etapy wiążące się z prowadzeniem badania, poczynając od podejmowania współpracy, 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 Przewodnika ma następujący format:

- **Tytuł rozdziału**
- **Karta procesu badania – wyciąg**  
Większość rozdziałów zawiera fragment schematu procesu badania (tam, gdzie ma on zastosowanie), aby zwrócić uwagę na poszczególne czynności omawiane w rozdziale.
- **Zawartość rozdziału**  
Streszcza zawartość i cel rozdziału.
- **Odpowiednie MSRF**  
Większość rozdziałów tego Przewodnika rozpoczyna się od pewnych fragmentów MSRF, które odpowiadają zawartości rozdziału. Fragmenty te zawierają odpowiednie wymogi i w pewnych przypadkach cele (czasem oddzielnie podkreślone, jeśli rozdział skupia się głównie na konkretnym MSRF), wybrane definicje oraz materiały ilustrujące ich zastosowanie. Przytoczenie tych fragmentów nie oznacza, że nie trzeba brać pod uwagę innych wyraźnie niewymienionych materiałów z MSRF lub innych MSRF odnoszących się do przedmiotu zagadnienia. W Przewodniku zaprezentowano odpowiednie, zdaniem autorów, fragmenty standardów do zawartości każdego z poszczególnych rozdziałów. Przykładowo wymogi MSRF 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 MSRF; oraz
- przegląd zagadnień poruszanych w rozdziale.

Po przeglądzie następuje bardziej szczegółowe omówienie tematu i praktyczne wskazówki / metodologia, jak wdrożyć krok po kroku odpowiednie MSRF. Część ta może zawierać odniesienia do właściwych MSRF. Chociaż Przewodnik skupia się wyłącznie na MSRF (innych niż te z serii 800), które dotyczą rewizji 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 w firmach świadczących usługi badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne.

- **Uwagi**

W tekście Przewodnika zawartych jest wiele uwag. Zawierają one praktyczne porady dotyczące pewnych kwestii związanych z badaniem, które można łatwo przeoczyć lub z których zrozumieniem i wdrożeniem biegli rewidenci mogą mieć trudności.

- **Przykładowe studia przypadku**

Tom 2 Przewodnika zawiera dwa przykłady przypadków, pokazujące praktyczne zastosowanie MSRF. Na końcu wielu rozdziałów Tomu 2 omówione są dwa możliwe podejścia do dokumentowania zastosowanych wymogów MSRF. Szczegóły dotyczące studiów przypadku opisano w Rozdziale 2 Tom 2 Przewodnika.

Studia przypadków i prezentowane dokumentacje są przedstawione wyłącznie, jako przykłady. Zaprezentowana dokumentacja jest małym fragmentem typowej dokumentacji rewizyjnej i przedstawia zaledwie jeden z możliwych sposobów przestrzegania wymogów MSRF. 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**

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

### **1.3 Słowniczek terminów**

W Przewodniku zastosowano wiele terminów omówionych w Kodeksie etyki zawodowych księgowych IESBA, słowniczku terminów i MSRF (zawartych w Podręczniku Międzynarodowej Kontroli Jakości, Rewizji Finansowej, Przeglądów, Innych Usług Atestacyjnych i Pokrewnych). Zarówno partnerzy, jak i pracownicy, muszą znać te definicje.

W Przewodniku zastosowano także następujące terminy:

### ***Kontrole zabezpieczające przed oszustwami***

Są to kontrole zaprojektowane przez kierownictwo 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:

- zasady i procedury, które dostarczają dodatkowej pewności, takiej jak pisemna akceptacja przed ujęciem transakcji w księgach;
- 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 rozpoznanie/nadzorowanie osób o podwyższonym potencjale popełnienia oszustwa (na przykład o nadmiernie wystawnym stylu życia); oraz
- mechanizmy umożliwiające anonimowe zgłaszanie przypadków potencjalnych oszustw.

### ***Kontrole na poziomie jednostki***

Kontrole na poziomie jednostki odnoszące się do rozległych czynników ryzyka. Wpływają na „sygnały z góry” w organizacji i ustalają oczekiwania wobec środowiska kontroli. Często są mniej namacalne od kontroli działających na poziomie transakcji, lecz mają rozległy i znaczący wpływ oraz oddziałują na wszystkie inne kontrole wewnętrzne. Dlatego stanowią bardzo ważny fundament, na którym zbudowano inne (ewentualne) kontrole wewnętrzne. Przykłady kontroli na poziomie jednostki obejmują zaangażowanie kierownictwa na rzecz etycznego zachowania, podejście do kontroli wewnętrznej, proces przyjmowania do pracy i kompetencje zatrudnianych pracowników, zapobieganie oszustwom oraz sprawozdawczość finansową na koniec okresu. Będą one miały wpływ na wszystkie inne procesy biznesowe w jednostce.

### ***Kierownictwo***

Osoba (osoby) odpowiedzialne za prowadzenie działalności jednostki. W niektórych jednostkach w pewnych systemach prawnych, kierownictwem są albo niektóre, albo wszystkie osoby sprawujące nadzór nad jednostką, na przykład dyrektorzy wykonawczy wchodzący w skład rady nadzorczej lub właściciel - kierownik.

### ***Osoby sprawujące nadzór nad jednostką (OSN)***

Osoba (osoby) lub organizacja (organizacje) (np. spółka powiernik) odpowiedzialna za nadzorowanie strategii jednostki oraz obowiązków związanych z odpowiedzialnością jednostki. Obejmują one nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej. W niektórych jednostkach w pewnych systemach prawnych, osobami sprawującymi nadzór nad jednostką mogą być członkowie personelu kierowniczego, na przykład dyrektorzy wykonawczy wchodzący w skład rady nadzorczej w jednostkach sektora prywatnego lub publicznego albo właściciel - kierownik.

### ***Właściciel - kierownik***

Jest to właściciel jednostki, który zajmuje się jej bieżącym prowadzeniem. W większości przypadków, właściciel - kierownik będzie także osobą sprawującą nadzór nad jednostką.

**Małe i Średnie Firmy Audytorskie (MSFA)**

Praktyki biegłych rewidentów/firmy audytorskie posiadające następujące cechy:

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

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

**1.4 Skróty używane w Przewodniku**

|                             |  |
|-----------------------------|--|
| Należn.                     | Należności od odbiorców  |
| Stwierdzenia<br>(połączone) | K = Kompletność<br>I = Istnienie<br>D = Dokładność i współmierność (tj. przypisanie do okresu)<br>W = Wycena   |
| 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 Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych  |
| KW                          | Kontrola wewnętrzna. Pięć najważniejszych składników kontroli wewnętrznej to:<br>CK = Czynności kontrolne<br>SK = Środowisko kontroli<br>SI = Systemy informacyjne<br>N = Nadzorowanie (monitoring)<br>OR = Oszacowanie ryzyka |
| Kodeks IESBA                | Kodeks etyki zawodowych księgowych IESBA   |
| IFAC                        | Międzynarodowa Federacja Księgowych  |
| MSSF                        | Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej   |
| MSRF                        | Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej  |
| MSUA                        | Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych   |
| MWPRF                       | Międzynarodowe Wskazówki Dotyczące Praktyki Rewizji Finansowej   |
| MSKJ                        | Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości  |
| MSUP                        | Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu   |
| MSUPo                       | Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych  |
| IT                          | Technologie informacyjne   |
| PC                          | Komputer osobisty  |
| BiR                         | Badania i rozwój   |
| RIZ                         | Ryzyko istotnych zniekształceń   |
| POR                         | Procedury oszacowania ryzyka   |
| MSP                         | Małe i średnie przedsiębiorstwo (jednostka)  |
| MSFA                        | Mała i średnia firma audytorska  |
| BZg/TK                      | Badania zgodności / testy kontroli   |
| OSN                         | Osoby sprawujące nadzór nad jednostką  |
| DR                          | Dokumenty robocze, dokumentacja robocza  |



## 2. MSRF

### Struktura MSRF

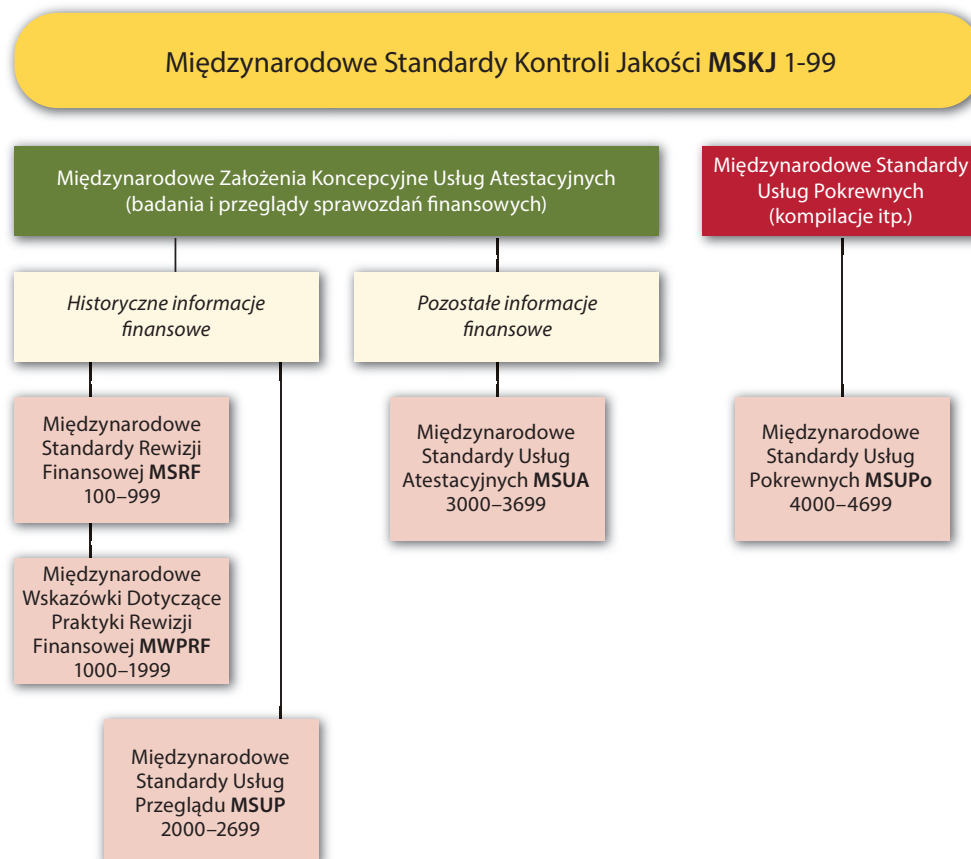
MSRF mają wspólną strukturę, opisaną poniżej.

| Składnik MSRF       | Uwagi  |
|---------------------|--|
| <b>Wprowadzenie</b> | Wyjaśnienie celu i zakresu MSRF, łącznie z tym jak dany MSRF odnosi się do innych MSRF, temat omawiany w danym MSRF, określone oczekiwania wobec biegłego rewidenta i innych oraz kontekst, w którym przedstawiany jest dany MSRF.   |
| <b>Cele</b>         | Cel, jaki ma być osiągnięty przez biegłego rewidenta w rezultacie zastosowania wymogów MSRF. Aby zrealizować ogólne cele biegłego rewidenta, wymaga się, by biegły rewident planując i przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego osiągnął cele określone w odpowiednich MSRF, przy uwzględnieniu wzajemnych powiązań pomiędzy MSRF. MSRF 200.21 (a) wymaga by biegły rewident:<br>(a) ustalił, czy jakiegokolwiek dodatkowe procedury badania – oprócz tych, których wymagają MSRF - są niezbędne dla realizacji celów określonych w MSRF; oraz<br>(b) ocenił, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. |
| <b>Definicje</b>    | Opis znaczenia niektórych terminów na potrzeby MSRF. Mają one pomóc w spójnym stosowaniu i interpretacji MSRF. Nie mają na celu nie uwzględniania definicji zawartych w przepisach prawa lub regulacjach ustanowionych dla innych celów. Jeżeli nie wskazano inaczej, terminy te mają takie same znaczenia we wszystkich MSRF.   |
| <b>Wymogi</b>       | Sekcja ta przedstawia określone wymogi wobec biegłego rewidenta. Każdy wymóg zawiera słowo „shall” tłumaczone na język polski w trybie oznajmującym, jako opis wymogu. MSRF 200.15 zawiera na przykład następujący wymóg:<br>„Biegły rewident planuje i przeprowadza badanie kierując się zawodowym sceptycyzmem, przyjmując, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcone sprawozdania finansowego.”  |

| Składnik MSRF                                     | Uwagi   |
|---|---|
| <b>Zastosowania i inne materiały objaśniające</b> | <p>Zastosowania i inne materiały objaśniające dostarczają dalszych wyjaśnień dotyczących wymagań MSRF i wskazówek, jak je wprowadzić w życie.</p> <p>W szczególności mogą one:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• bardziej szczegółowo wyjaśniać, co oznacza dany wymóg lub co ma zabezpieczać;</li> <li>• tam gdzie ma to zastosowanie, obejmować zagadnienia określone dla mniejszych jednostek; i</li> <li>• zawierać przykłady procedur, które mogą być odpowiednie do okoliczności. Faktyczne procedury wybrane przez biegłego rewidenta wymagają jednakże zastosowania zawodowego osądu w konkretnych okolicznościach danej jednostki i oszacowanych czynników ryzyka istotnych zniekształceń.</li> </ul> <p>Chociaż wskazówki te same w sobie nie nakładają wymogu, ale mają znaczenie dla właściwego zastosowania wymogów MSRF. Zastosowania i inne materiały objaśniające mogą także dostarczać informacji dotyczących kwestii poruszanych w MSRF.</p> |
| <b>Załączniki</b>                                 | <p>Załączniki stanowią część zastosowań i innych materiałów objaśniających. Cele i przewidywane wykorzystanie załącznika zostały wyjaśnione w głównej części powiązanego z nim MSRF lub też w samym tytule i wprowadzeniu do załącznika.</p>  |

## 2.1 Indeksy MSRF i odniesienia

Poniżej przedstawiono strukturę MSRF.



Poniższa tabela zawiera odniesienia do MSRF i MSKJ 1 oraz do korespondujących z nimi rozdziałów Przewodnika. Uwaga: Tabela zawiera jedynie odniesienia do głównych rozdziałów w Przewodniku, w których przedstawiono podstawowe wymogi odpowiednich standardów. Dalsze odniesienia do podanych standardów mogą znajdować się także w innych rozdziałach.

| Odniesienie do MSRF/ MSKJ 1 |  | Tom i rozdziały<br>T1 = Tom 1<br>T2 = Tom 2   |
|-----------------------------|--|---|
| MSKJ 1                      | Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych | T1-3, 16, T2-4                                |
| 200                         | Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z MSRF  | T1-3, 4                                       |
| 210                         | Uzgadnianie warunków zlecenia badania  | T2-4  |
| 220                         | Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych  | T1-3, 16, T2-4, 21                            |
| 230                         | Dokumentacja badania   | T1-3, 16, T2-18                               |
| 240                         | Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw   | T1-8, 9, 16, T2-7, 8, 9, 10                   |
| 250                         | Uwzględnianie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych   | T1-15   |
| 260                         | Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór  | T2-16, 22                                     |
| 265                         | Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej  | T2-13, 22                                     |
| 300                         | Planowanie badania sprawozdań finansowych  | T1-9, 16<br>T2-4, 5, 7, 16                    |
| 315                         | Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia   | T1-4, 5, 6, 8, 16, T2-7, 8, 9, 10, 11, 12, 14 |
| 320                         | Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania  | T1-7, T2-6                                    |
| 330                         | Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka   | T1-4, 9, 10, 16<br>T2-10, 16, 17, 21          |
| 402                         | Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej   | T1-15   |
| 450                         | Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania   | T2-6, 21, 22                                  |
| 500                         | Dowody badania   | T1-9, T2-16, 17                               |
| 501                         | Dowody badania - rozważania szczególne dotyczące wybranych zagadnień   | T1-15   |
| 505                         | Potwierdzenia zewnętrzne   | T1-10   |
| 510                         | Zlecenia badania po raz pierwszy — stany początkowe  | T1-15   |
| 520                         | Procedury analityczne  | T1-10, T2-21                                  |
| 530                         | Badanie wyrywkowe (próbkiwanie)  | T2-17   |
| 540                         | Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień  | T1-11, T2-21                                  |

| Odniesienie do MSRF/MSKJ 1 |   | Tom i rozdziały<br>T1 = Tom 1<br>T2 = Tom 2 |
|----------------------------|---|---|
| 550                        | Podmioty powiązane  | T1-12                                       |
| 560                        | Późniejsze zdarzenia  | T1-13                                       |
| 570                        | Kontynuacja działalności  | T1-14                                       |
| 580                        | Pisemne oświadczenia  | T2-19                                       |
| 600                        | Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne                                    | T1-15                                       |
| 610                        | Korzystanie z wyników pracy audytorów wewnętrznych  | T1-15                                       |
| 620                        | Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta  | T1-15                                       |
| 700                        | Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych  | T1-4, 17                                    |
| 705                        | Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta   | T2-23                                       |
| 706                        | Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta                                    | T2-24                                       |
| 710                        | Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowego   | T2-25                                       |
| 720                        | Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdanie finansowe | T1-15                                       |
| 800                        | Uwagi szczególne – badania sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia                | Nieporuszane*                               |
| 805                        | Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne      | Nieporuszane*                               |
| 810                        | Zlecenia sporządzenia sprawozdania na temat skróconych sprawozdań finansowych   | Nieporuszane*                               |

\*Uznano, że w związku z tym, iż obecnie MSRF 800, 805 i 810 znajdują ograniczone zastosowanie w badaniach MSP, to nie zostały wyraźnie omówione w niniejszym wydaniu Przewodnika.

Poniższa tabela zawiera odniesienia rozdziałów Przewodnika do podstawowych omawianych MSRF.

**Uwaga:** Tabela przedstawia jedynie ogólne odniesienia. Wiele z rozdziałów niniejszego Przewodnika rozpatruje zagadnienia zawarte w więcej niż jednym konkretnym MSRF.

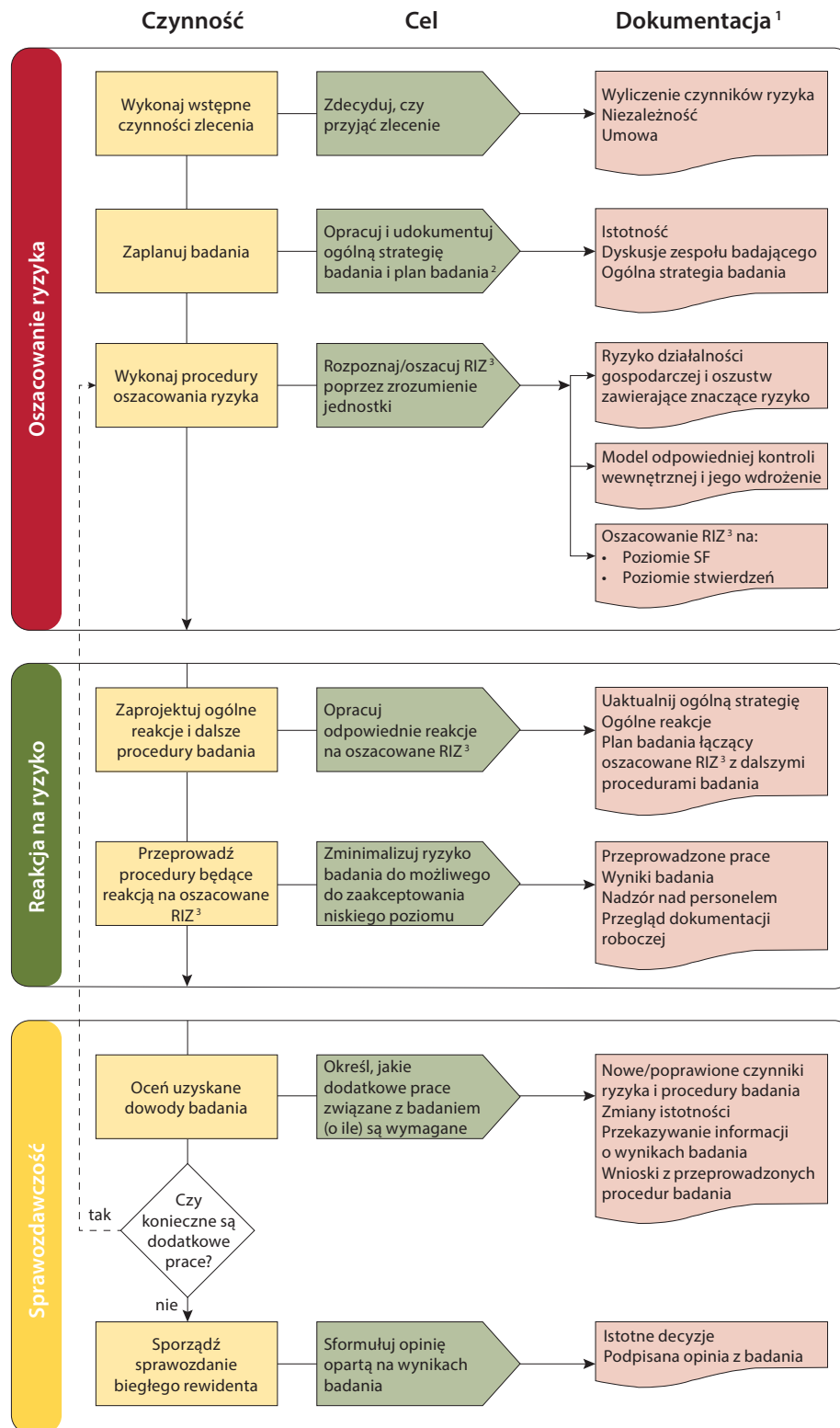
| Rozdział | Tytuł                                  | Odniesienie do MSRF/MSKJ 1 |
|----------|--|----------------------------|
| T1 - 3   | Etyka, MSRF i kontrola jakości         | MSKJ 1, 200, 220           |
| T1 - 4   | Badanie oparte na ryzyku – przegląd    | Wiele                      |
| T1 - 5   | Kontrola wewnętrzna – cele i składniki | 315                        |

| Rozdział | Tytuł   | Odniesienie do MSRF/MSKJ 1             |
|----------|---|--|
| T1 - 6   | Stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym                            | 315                                    |
| T1 - 7   | Istotność i ryzyko badania  | 320                                    |
| T1 - 8   | Procedury oszacowania ryzyka                                      | 240, 315                               |
| T1 - 9   | Reakcja na oszacowane ryzyko                                      | 240, 300, 330, 500                     |
| T1 - 10  | Dalsze procedury badania  | 330, 505, 520                          |
| T1 - 11  | Oszacowania księgowe  | 540                                    |
| T1 - 12  | Podmioty powiązane  | 550                                    |
| T1 - 13  | Zdarzenia po dacie bilansu  | 560                                    |
| T1 - 14  | Kontynuacja działalności  | 570                                    |
| T1 - 15  | Streszczenie innych wymogów MSRF                                  | 250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720 |
| T1 - 16  | Dokumentacja badania  | MSKJ 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330   |
| T1 - 17  | Formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym                     | 700                                    |
| T2 - 4   | Przyjęcie zlecenia i kontynuacja współpracy                       | MSKJ 1, 210, 220, 300                  |
| T2 - 5   | Ogólna strategia badania  | 300                                    |
| T2 - 6   | Określanie i stosowanie istotności                                | 320, 450                               |
| T2 - 7   | Dyskusje zespołu badającego                                       | 240, 300, 315                          |
| T2 - 8   | Ryzyko nieodłączne — Identyfikacja                                | 240, 315                               |
| T2 - 9   | Ryzyko nieodłączne — Oszacowanie                                  | 240, 315                               |
| T2 - 10  | Znaczące ryzyko   | 240, 315, 330                          |
| T2 - 11  | Zrozumienie kontroli wewnętrznej                                  | 315                                    |
| T2 - 12  | Ocena kontroli wewnętrznej  | 315                                    |
| T2 - 13  | Przekazywanie informacji o niedociągnięciach kontroli wewnętrznej | 265                                    |
| T2 - 14  | Zakończenie etapu oszacowania ryzyka                              | 315                                    |
| T2 - 16  | Plan badania stanowiący reakcję                                   | 260, 300, 330, 500                     |
| T2 - 17  | Określanie zakresu testowania                                     | 330, 500, 530                          |
| T2 - 18  | Dokumentowanie przeprowadzonych prac                              | 230                                    |
| T2 - 19  | Oświadczenia pisemne  | 580                                    |
| T2 - 21  | Ocena dowodów badania   | 220, 330, 450, 520, 540                |
| T2 - 22  | Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką     | 260, 265, 450                          |
| T2 - 23  | Modyfikacje sprawozdania biegłego rewidenta                       | 705                                    |
| T2 - 24  | Akapit objaśniający i akapity opisujące inne zagadnienia          | 706                                    |
| T2 - 25  | Informacje porównawcze  | 710                                    |

## 2.2 *Proces badania*

Podejście do badania skrótowo przedstawione w tym Przewodniku zostało podzielone na trzy etapy - oszacowanie ryzyka, reakcja na ryzyko i sprawozdawczość. Przedstawiono to na Ilustracji 2.2-1. Dla każdego etapu badania przedstawiono główne czynności, ich cel i wynikającą z nich dokumentację. Dodatkowe informacje o czynnościach i dokumentach wymaganych na każdym z tych trzech etapów przedstawiono w tekście niniejszego Przewodnika, a w szczególności w Tomie 2, który śledzi typowe badanie do początku do końca.

Ilustracja 2.2-1

**Uwagi:**

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Tom 1

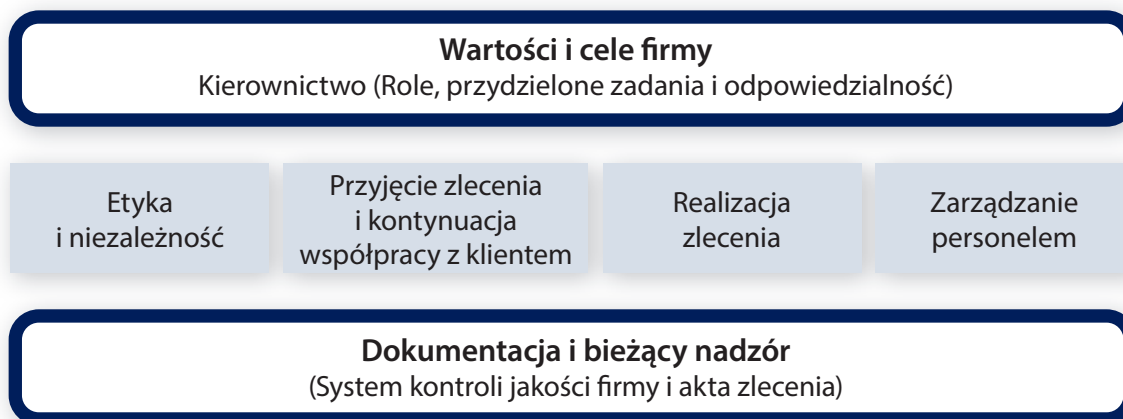
# Podstawowe pojęcia



### 3. Etyka, MSRF i kontrola jakości

| Zawartość rozdziału  | Odpowiednie MSRF |
|--|------------------|
| Zagadnienia zapewniające przestrzeganie wymogów etycznych (łącznie z niezależnością) i MSRF do ujęcia w systemie kontroli jakości firmy. | MSKJ 1, 200, 220 |

Ilustracja 3.0-1



| Nr paragrafu | Cel(e) MSKJ/MSRF  |
|--------------|---|
| MSKJ 1.11    | Celem firmy jest stworzenie i stosowanie systemu kontroli jakości, aby uzyskać uzasadnioną pewność że:<br>(a) firma i jej personel przestrzegają zawodowych standardów oraz obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych; oraz<br>(b) sprawozdania biegłych rewidentów wydane przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie do okoliczności. |
| 220.6        | Celem biegłego rewidenta jest wdrożenie procedur kontroli jakości na poziomie zlecenia, które dostarcza biegłemu rewidentowi uzasadnioną pewność, że:<br>(a) badanie jest zgodne z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, oraz<br>(b) wydane sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie do okoliczności.                   |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF/MSKJ 1  |
|--------------|--|
| MSKJ 1.13    | Pracownicy firmy odpowiedzialni za opracowanie i stosowanie systemu kontroli jakości firmy rozumieją cały tekst MSKJ, łącznie z jego zastosowaniami i innymi materiałami objaśniającymi, aby zrozumieć ich cele i odpowiednio stosować zawarte w nich wymogi.  |
| MSKJ 1.18    | Firma określa zasady i procedury zaprojektowane w celu promowania wewnętrznej kultury działania, przyjmując za podstawę wykonywania zleceń jakości. Wymagają od dyrektora generalnego (lub jego odpowiednika) albo, jeśli występuje zarząd partnerów firmy (lub jego odpowiednik), przyjęcia największej odpowiedzialności za system kontroli jakości w firmie. (Patrz: par. A4-A5)  |
| MSKJ 1.19    | Firma opracowuje takie zasady i procedury, aby każdy, komu dyrektor generalny albo zarząd partnerów firmy powierzył odpowiedzialność za system kontroli jakości w firmie, miał wystarczające i odpowiednie doświadczenie i zdolności oraz niezbędne uprawnienia, do przyjęcia tej odpowiedzialności. (Patrz: par. A6)  |
| MSKJ 1.29    | Firma ustala zasady i procedury służące uzyskaniu uzasadnionej pewności, że zatrudnia odpowiednich pracowników posiadających przygotowanie, umiejętności i przestrzegających zasady etyczne konieczne do:<br>(a) wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnym i regulacyjnymi; oraz<br>(b) umożliwienia firmie lub partnerom odpowiedzialnym za zlecenie sporządzania sprawozdania odpowiedniego w danych okolicznościach. (Patrz: par. A24-A29)   |
| MSKJ 1.32    | Firma określa zasady i procedury, w celu uzyskania uzasadnionej pewności, że zlecenia są realizowane zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz, że sprawozdania biegłych rewidentów wydane przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są właściwe w danych okolicznościach. Takie zasady i procedury obejmują:<br>(a) zagadnienia związane z promowaniem spójności w zakresie jakości zlecenia; (Patrz: par. A32-A33)<br>(b) odpowiedzialność za nadzór, oraz (Patrz: par. A34)<br>(c) odpowiedzialność za przegląd. (Patrz: par. A35)   |
| MSKJ 1.48    | Firma opracowuje proces nadzorowania zaprojektowany w celu uzyskania uzasadnionej pewności, że zasady i procedury dotyczące systemu kontroli jakości są właściwe, wystarczające i działają skutecznie. Proces ten:<br>(a) obejmuje stałą analizę i ocenę systemu kontroli jakości firmy, w tym także okresowe inspekcje co najmniej jednego zakończonego zlecenia każdego z partnerów odpowiedzialnych za zlecenie,<br>(b) wymaga wyznaczenia partnera lub innych osób o wystarczającym i odpowiednim doświadczeniu i uprawnieniach w firmie odpowiedzialnego za proces nadzorowania, oraz<br>(c) wymaga, aby osoby wykonujące zlecenie lub przeprowadzające kontrolę jakości zlecenia nie były zaangażowane w inspekcję zleceń. (Patrz: par. A64-A68) |
| MSKJ 1.57    | Firma określa zasady i procedury wymagające odpowiedniej dokumentacji dostarczającej dowodów na działanie każdego z elementów jej systemu kontroli jakości. (Patrz: par. A73-A75)  |
| 200.14       | Biegły rewident przestrzega stosowne wymogi etyczne, w tym dotyczące niezależności, związane ze zleceniami badania sprawozdań finansowych. (Patrz: par. A14-A17)   |
| 200.15       | Biegły rewident planując i przeprowadzając badanie kieruje się zawodowym sceptycyzmem, przyjmując, że mogą istnieć okoliczności powodujące, istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych. (Patrz: par. A18-A22)  |
| 200.16       | Planując i przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego biegły rewident stosuje zawodowy osąd. (Patrz: par. A23-A27)   |
| 220.17       | Na datę lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, partner odpowiedzialny za zlecenie upewnia się, w wyniku przeglądu dokumentacji badania i rozmów z zespołem realizującym zlecenie, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania popierające wyciągnięte wnioski i do wydania sprawozdania biegłego rewidenta. (Patrz: par. A18-A20)  |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF/MSKJ 1  |
|--------------|--|
| 220.18       | Partner odpowiedzialny za zlecenie:<br>(a) przyjmuje odpowiedzialność za zespół realizujący badanie, przeprowadzając odpowiednie konsultacje dotyczące trudnych lub spornych spraw,<br>(b) upewnia się, że członkowie zespołu realizującego zlecenie podczas badania przeprowadzili odpowiednie konsultacje między sobą oraz z innymi osobami odpowiedniego szczebla firmy lub spoza niej,<br>(c) upewnia się, że charakter, zakres konsultacji i wnioski z nich płynące zostały uzgodnione ze stroną udzielającą konsultacji; oraz<br>(d) ustala, czy wnioski wynikające z konsultacji zostały wdrożone. (Patrz: par. A21-A22).   |
| 220.19       | W przypadku badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie i innych zleceń badania, jeżeli wystąpiły, dla których firma ustaliła, że jest wymagana kontrola jakości zlecenia, partner odpowiedzialny za zlecenie:<br>(a) ustala, czy wyznaczono osobę dokonującą przeglądu, jakości zlecenia;<br>(b) omawia z osobą dokonującą przeglądu jakości zlecenia istotne zagadnienia wynikłe w toku realizacji zlecenia badania, w tym kwestie rozpoznane podczas przeglądu jakości zlecenia; oraz<br>(c) nie datuje sprawozdania biegłego rewidenta przed zakończeniem przeglądu, jakości zlecenia. (Patrz: par. A23-A25) |

### 3.1 Przegląd

Przeprowadzanie jakościowo dobrych badań sprawozdań finansowych zależy od silnego kierownictwa w firmie i partnerów odpowiedzialnych za zlecenie przestrzegających najwyższych standardów etycznych.

Niniejszy rozdział koncentruje się na opracowywaniu systemu kontroli jakości w firmie. Daje pewne praktyczne wskazówki dotyczące zagadnień, które powinny być wzięte pod uwagę zawsze, gdy firma decyduje się na przeprowadzanie zleceń badania.

Zapewnienie badań i usług pokrewnych o wysokiej jakości jest istotne dla:

- zabezpieczenia interesu publicznego;
- zapewnienia zadowolenia klienta;
- dostarczania wysokiej jakości wartej wydanych pieniędzy;
- zapewnienia zgodności ze standardami zawodowymi; oraz
- stworzenia i zapewnienia reputacji zawodowej.

Wydany przez IFAC *Przewodnik wdrażania kontroli jakości w Małych i Średnich Firmach Audytorskich* dostarcza szczegółowy opis standardów kontroli jakości i wskazówek odnośnie do sposobu wdrożenia systemu kontroli jakości w małych i średnich firmach audytorskich (MSFA).<sup>2</sup>

*Kodeks etyki zawodowych księgowych* (obowiązujący od 1 stycznia 2011 r.), wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych IESBA, można pobrać ze strony internetowej IFAC.<sup>3</sup>

2 Link do strony internetowej: <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>

3 Link do strony internetowej: [www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-code-ethics-professional-accountants](http://www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-code-ethics-professional-accountants)

### 3.2 System kontroli jakości

System kontroli jakości w firmie audytorskiej można przedstawić w postaci planu pięciu elementów kontroli wewnętrznej, które biegli rewidenci powinni ocenić w ramach zrozumienia każdej badanej jednostki. W firmie te pięć elementów kontroli wewnętrznej mogłoby mieć zastosowanie do działających systemów kontroli (innych niż kontrola jakości), dotyczących czasu i systemu rozliczania, procesu pracy w biurze, kontroli wydatków i działalności marketingowej.

Poniższy rysunek opisuje elementy kontroli wewnętrznej przedstawione w MSKJ 1 i MSRF 220 do pięciu składników kontroli wewnętrznej zawartych w MSRF 315, mających zastosowanie do badanych jednostek. Każdy z tych pięciu elementów kontroli jest pełniej opisany w Tomie 1, Rozdziale 5 niniejszego Przewodnika.

Ilustracja 3.2-1

| Elementy kontroli wewnętrznej (MSRF 315)                                     | Elementy KW na poziomie firmy (MSKJ 1)  | Elementy KW na poziomie zlecenia (MSRF 220)  |
|--|---|--|
| <b>Środowisko kontroli</b><br>(Sygnały z góry)                               | Odpowiedzialność kierownictwa za jakość w firmie<br>Stosowne wymogi etyczne<br>Zasoby ludzkie | Odpowiedzialność kierownictwa za jakość badań sprawozdań finansowych<br>Stosowne wymogi etyczne<br>Przydział do zespołu realizującego zlecenie       |
| <b>Oszacowanie ryzyka</b><br>(Co może pójść źle?)                            | Przyjęcie i kontynuacja współpracy z klientami przy konkretnych zleceniach                    | Przyjęcie zleceń badania i kontynuacja współpracy z klientami<br>Ryzyko, że sprawozdanie biegłego rewidenta może nie być odpowiednie do okoliczności |
| <b>Systemy informacyjne</b><br>(Śledzenie osiągniętych wyników)              | Dokumentacja systemu kontroli jakości   | Dokumentacja badania   |
| <b>Czynności kontrolne</b> (Kontrole zapobiegające i wykrywające/korygujące) | Realizacja zlecenia   | Realizacja zlecenia  |
| <b>Nadzorowanie</b> (Czy osiągnięto cele firmy/zlecenia?)                    | Bieżące nadzorowanie zasad i procedur kontroli jakości firmy                                  | Zastosowanie wyników bieżącego nadzoru do konkretnych zleceń badania   |

### 3.3 Środowisko kontroli

Dostarczanie wysokiej jakości usług jest motorem sukcesu wszystkich firm świadczących profesjonalne usługi. Odnosząc się do odpowiedzialności zawodowych księgowych za interes publiczny istotna jest jakość usług.

Świadczenie wysokiej jakości usług zawsze powinno być kluczowym celem strategii działalności gospodarczej firmy; o tym celu i wynikach nadzorowania trzeba regularnie informować wszystkich pracowników. Wymaga to przywództwa i odpowiedzialności za zaplanowane działania. Słaba kontrola jakości może prowadzić do wydania niewłaściwych opinii, procesów sądowych, złych usług wykonanych dla klientów i utraty reputacji.

Przeszkodami do osiągnięcia mocnych „sygnałów z góry” mogą być wymienione poniżej zagadnienia.

Ilustracja 3.3-1

| Przeszkoda  | Opis  |
|---|---|
| <b>Niewłaściwe podejście</b>                          | <p>Niewłaściwe podejście jest postawą większości przeszkód na drodze do jakości. Obejmuje takie podejścia (niekoniecznie, tak krańcowe) jak na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• firma stale działa metodą kryzysową;</li> <li>• normą są słabo zaplanowane zlecenia i działania;</li> <li>• słabe zaangażowanie na rzecz jakości lub zgodności z najwyższymi standardami etycznymi;</li> <li>• nie przejmowanie się oczekiwaniami jakościowymi odbiorców i innych interesariuszy;</li> <li>• pogląd, że zmiany w standardach rewizji dotyczą tylko dużych jednostek. Niektóre działania i terminologia mogą być zmienione dla wykazania zewnętrznej zgodności, lecz w istocie, stare praktyki badania są kontynuowane;</li> <li>• przekonanie, że przy małych badaniach nie ma ryzyka dla firmy - więc wykonana praca ma być minimalna;</li> <li>• prace wiążące się z badaniem są dostosowane do otrzymywanego honorarium - a nie do występującego ryzyka;</li> <li>• klienci traktowani są jako całkowicie godni zaufania przez partnera kontrolującego;</li> <li>• minimalizacja lub unikanie konieczności "kontroli jakości zleceń";</li> <li>• przekonanie, że skoro klienci płacą za usługę, to muszą dostać to co chcą;</li> <li>• partnerzy zajmujący się (lub akceptujący) badanymi klientami (z uwagi na generowane honoraria) nawet wtedy, gdy jest to wysoce ryzykowne dla firmy lub mogłoby takim być;</li> <li>• niechęć do przyjęcia standardowych zasad kontroli jakości w firmie. Partner chce, aby jego akta i dokumentacja robocza była przygotowywana bez zważania na to co robią inni; oraz</li> <li>• wymaganie od pracowników postępowania zgodnego z zasadami firmy, ale nie stosowanie się do nich samemu (np. "rób co mówię, a nie co robię").</li> </ul> |
| <b>Niechęć do inwestowania w szkolenie lub rozwój</b> | <p>Przeprowadzanie badań o wysokiej jakości jest uzależnione od przyciągnięcia i zaangażowania wykwalifikowanych i kompetentnych osób wykonujących prace. Wymaga to ciągłego rozwoju zawodowego i przeprowadzania ocen wszystkich partnerów i wykwalifikowanych pracowników (w każdym okresie). Także brak inwestycji w pracowników prowadzi do ich rotacji.</p>  |
| <b>Brak dyscypliny</b>                                | <p>Niedyscyplinowanie partnerów lub pracowników, w przypadku umyślnego naruszenia zasad firmy, jest bardzo jasnym przesłaniem wysyłanym do personelu, że spisane zasady nie są tak naprawdę ważne. Podkopuje to przestrzeganie wszystkich zasad firmy i zwiększa ryzyko firmy.</p>  |

Właściwe „sygnały z góry” mogą być przekazywane przez kierownictwo firmy i partnerów odpowiedzialnych za zlecenie w drodze przedstawionych poniżej działań.

Ilustracja 3.3-2

| Dawanie sygnałów   | Opis   |
|--|--|
| <b>Ustal cele, priorytety i wartości firmy</b>                       | Mogą one obejmować: <ul style="list-style-type: none"> <li>niezachwiane zaangażowanie na rzecz jakości i wysokich standardów etycznych;</li> <li>inwestycje w szkolenia, rozwój umiejętności i uczenie pracowników;</li> <li>inwestycje w wymagane zasoby technologiczne, ludzkie i finansowe;</li> <li>zasady zapewniające rozsądne zarządzanie zleceniami i budżetem; oraz</li> <li>zastosowanie tolerancji ryzyka w procesie decyzyjnym.</li> </ul> |
| <b>Regularne komunikowanie się</b>                                   | Podkreślanie wartości firmy i zaangażowania poprzez regularne komunikowanie się (słowne i na piśmie) z pracownikami. Komunikowanie się obejmowałoby potrzebę uczciwości, obiektywizmu, niezależności, zawodowego sceptycyzmu, rozwoju pracowników i odpowiedzialności przed społeczeństwem. Można to robić poprzez system oceny pracy, przekazywanie informacji od partnera, e-maile, spotkania w biurze i wewnętrzne biuletyny.                       |
| <b>Uaktualnienia instrukcji kontroli jakości</b>                     | Każdego roku, dokonuj aktualizacji zasad i procedur kontroli jakości firmy, aby zająć się słabościami i wszelkimi nowymi wymogami.   |
| <b>Obarczaj ludzi odpowiedzialnością</b>                             | Jasno przypisz obowiązki i odpowiedzialność za funkcje kontroli jakości (takie jak kwestie niezależności, konsultacji, przeglądu akt itd.).  |
| <b>Rozwijaj kompetencje pracowników i nagradzaj jakościową pracę</b> | Rozwój pracowników poprzez: <ul style="list-style-type: none"> <li>jasno sformułowane opisy stanowisk i udokumentowaną roczną ocenę pracowników, która jako priorytet stawia na jakościową pracę;</li> <li>tworzenie zachęt/nagród za pracę o wysokiej jakości pracy; oraz</li> <li>przeprowadzanie postępowania dyscyplinarnego w przypadku umyślnego naruszenia zasad firmy.</li> </ul>  |
| <b>Ciągła poprawa</b>  | Podejmuj natychmiastowe działania, aby skorygować zidentyfikowane niedociągnięcia, w tym nadzorowanie akt zlecenia firmy oraz cykliczne inspekcje zakończonych akt zlecenia.   |
| <b>Pokaż przykład</b>  | Daj pracownikom model postępowania, dając za pozytywny przykład codzienne zachowanie partnerów. Przykładowo, jeśli polityka podkreśla potrzebę pracy o wysokiej jakości, pracownik nie może być krytykowany za słuszne przekroczenie zabudżetowanego czasu.  |

### 3.4 Oszacowanie ryzyka firmy

Zarządzanie ryzykiem jest procesem ciągłym, który pomaga firmie przewidywać negatywne zdarzenia, opracować ramy dla skutecznego podejmowania decyzji i wydajnie alokować zasoby firmy.

Pewne formy zarządzania ryzykiem występują w większości firm i często są nieformalne i nieudokumentowane. Zwykle każdy z partnerów identyfikuje czynniki ryzyka i odpowiada na nie poprzez bezpośrednie zaangażowanie w sprawy firmy i swoich klientów. Aktywnym i skuteczniejszym podejściem do oszacowania ryzyka jest sformalizowanie i udokumentowanie tego procesu jako całości. Nie musi to być czasochłonne, ani kłopotliwe do wdrożenia. Zwłaszcza, że skuteczne zarządzanie oszacowaniem ryzyka firmy może skutkować mniejszym stresem dla partnerów i pracowników, oszczędnością czasu i kosztów oraz zwiększeniem szans osiągnięcia celów firmy.

Prosty proces oszacowania ryzyka może być zastosowany w firmie o dowolnej wielkości, nawet w przypadku jednoosobowej działalności gospodarczej. Składa się on z następujących czynności:

Ilustracja 3.4-1

| <b>Czynność</b>                                       | <b>Opis</b>  |
|---|--|
| <b>Ustal tolerancję ryzyka w firmie</b>               | Tolerancja ta może być przedstawiona ilościowo, przykładowo kwota dopuszczalnego spisania w straty prac w toku, lub poprzez czynniki jakościowe, takie jak cechy klientów, którzy nie byliby zaakceptowani przez firmę. Raz ustalona tolerancja daje partnerom i pracownikom użyteczny punkt odniesienia przy podejmowaniu decyzji (np. spisaniu w straty i akceptowaniu klienta, itd.). |
| <b>Rozpoznaj, co może pójść źle</b>                   | Zidentyfikuj zdarzenia (tj. czynniki lub narażenie na ryzyko), które mogłyby uniemożliwić firmie osiągnięcie określonych przez nią celów. Niniejszy krok oznacza, że firma ma jasno założone cele i zobowiązała się do wykonywania prac o wysokiej jakości.  |
| <b>Uzereguj pod względem ważności czynniki ryzyka</b> | Stosując ustaloną powyżej tolerancję ryzyka, uzereguj rozpoznane zdarzenia pod względem ważności na podstawie oszacowania prawdopodobieństwa i wpływu.   |
| <b>Jaka reakcja jest konieczna?</b>                   | Opracuj odpowiednią reakcję na oszacowane czynniki ryzyka, aby zmniejszyć jego możliwy wpływ do wysokości akceptowalnej tolerancji firmy. Najpierw powinno się zająć ewentualnymi zdarzeniami (czynnikami ryzyka) o najwyższym priorytecie.  |
| <b>Przypisz odpowiedzialność</b>                      | Do wszystkich czynników ryzyka, które wymagają działań lub nadzorowania, przypisz kogoś, kto będzie odpowiedzialny za podjęcie odpowiednich działań i na bieżąco zarządzać ryzykiem.   |
| <b>Nadzoruj postępy</b>                               | Wymagaj (prostych) raportów okresowych od wszystkich osób przypisanych do zarządzania ryzykiem w imieniu firmy. Mogą w nich być opisane takie kwestie, jak zgodność z procedurami kontroli jakości firmy, wymogi szkoleniowe, ocena pracowników oraz poruszone kwestie niezależności.  |

Przykład formularza oszacowania ryzyka firmy może być taki, jak przedstawiono to poniżej.

## Ilustracja 3.4-2

Firma \_\_\_\_\_ Sporządził \_\_\_\_\_

Data sporządzenia \_\_\_\_\_

| # | Zdarzenie - czynnik ryzyka<br>Co mogłoby ograniczyć osiągnięcie celów firmy                              | Prawdopodobne następstwa   | Oszacowanie ryzyka nieodłącznego |       |              | Reakcja firmy minimalizująca/ zarządzająca ryzykiem  | Kto jest odpowiedzialny? | Ryzyko rezydualne (W, U, N) | Wymagane dodatkowe działania  |                      |
|---|--|--|----------------------------------|-------|--------------|--|--------------------------|-----------------------------|---|----------------------|
|   |  |  | Prawdopodobieństwo wystąpienia   | Wpływ | Łączny wynik |  |                          |                             | Jakie?  | Kto?                 |
| 1 | Firma akceptuje klienta wysokiego ryzyka   | Niezafakturowanie przepracowanych godzin i/lub spory prawne.   | 4                                | 4     | 16           | Instrukcja KJ określa kryteria i partner zarządzający musi zatwierdzać wszystkich nowych klientów.   | Partner zarządzający     | Niskie                      | Żadne   |                      |
| 2 | Kwestie dotyczące niezależności w stosunku do nowego/ dotychczasowego klienta mogą nie zostać rozpoznane | Nieodpowiednie wyrażenie opinii, co może skutkować utratą reputacji w środowisku.                          | 2                                | 4     | 8            | Instrukcja KJ określa zasady. Pracownicy podpisują coroczne oświadczenie i Jacek Billing rozpatruje wszelkie wynikające z tego kwestie   | Jacek Billing            | Niskie                      | Żadne   |                      |
| 3 | Zlecenia badania nie są poprawnie zaplanowane  | Strata czasu pracowników - Przeoczone czynniki ryzyka (w tym oszustwa) i nieodpowiednia reakcja w badaniu. | 4                                | 5     | 20           | Spotkanie poświęcone planowaniu wymagane przy wszystkich badaniach. Cindy przechowuje listy klientów i dane dotyczące planowanych terminów. Joe Gips poprawia je z partnerami. | Joe Gips                 | Niskie                      | Żadne   |                      |
| 4 | Pracownicy nie znają wchodzących w życie nowych standardów "Clarity"                                     | Praca o niskiej jakości, która nie spełnia standardów MSRF.  | 4                                | 5     | 20           | Joe Gips zapisuje pracowników na szkolenia odpowiednie do ich potrzeb.   | Joe Gips                 | Średnie                     | Joe na bieżąco kontroluje, czy pracownicy rzeczywiście uczestniczą w kursach. | Joe Gips od 01/01/xx |

Uwagi:

Oceń prawdopodobieństwo wystąpienia w skali od 1 do 5 (niewielkie = 1 mało prawdopodobne = 2 możliwe = 3 prawdopodobne = 4 prawie pewne = 5)

Oceń wpływ w skali od 1 do 5 (Nieistotny = 1 Niewielki = 2 Umiarkowany = 3 Znaczący = 4 Istotny = 5)

Oszacuj ryzyko rezydualne, jako niskie, umiarkowane lub wysokie. Jest to ryzyko pozostałe po zastosowaniu reakcji firmy.

### 3.5 Systemy informacyjne

Większość firm ma dobrze opracowane systemy informacyjne do monitorowania danych klientów, czasu i fakturowania, wydatków, pracowników i zarządzania aktami zlecenia. Jednakże systemy informacyjne, które kontrolują jakość wykonanej pracy i zgodność z instrukcją kontroli jakości firmy, nie zawsze są dobrze opracowane.

Systemy informacyjne powinny także być zaprojektowane tak, by odnosiły się do zidentyfikowanych czynników ryzyka i powinny być oceniane jako część procesu oszacowania ryzyka firmy.

Aspektami kontroli jakości, które zasługują na udokumentowanie i poddanie stałemu przeglądowi są zagadnienia przedstawione poniżej.



Ilustracja 3.5-1

| Śledź:  | Opis  |
|---|---|
| <b>Narażenie na ryzyko firmy (ekspozycja ryzyka) i zaangażowanie pracowników w utrzymywanie jakości</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ocena podjęcia/kontynuacji współpracy z Klientem.</li> <li>• Raporty od wszystkich osób odpowiedzialnych za niektóre aspekty jakości. Może to obejmować protokoły ze spotkań komisji (tj. ds. kontroli jakości), rozważane kwestie lub otrzymanie informacji, że nie ma nic do przekazania.</li> <li>• Komunikowanie spraw związanych z jakością w obrębie firmy.</li> <li>• Ostatnie raporty z nadzoru i określone etapy działań stosowane dla każdego znalezionej niedociągnięcia lub wydane zalecenia (kto, jak, kiedy itd.). Śledź także terminy, kiedy zakończono etapy działań, a gdy jest to konieczne wysyłaj przypomnienia.</li> <li>• Szczegóły wszelkich skarg klientów albo stron trzecich dotyczące pracy firmy lub zachowania pracowników firmy. Śledź także, jak skontrolowano te skargi, ich rezultaty i komunikację ze skarżącym oraz podjęte działania.</li> </ul>   |
| <b>Etyka i niezależność</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wykaz zabronionych inwestycji.</li> <li>• Szczegóły rozpoznanych zagrożeń etycznych (łącznie z niezależnością) i odpowiednie zabezpieczenia, które zastosowano dla wyeliminowania lub co najmniej zminimalizowania takich zagrożeń.</li> </ul>   |
| <b>Personel</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Oferta zatrudnienia.</li> <li>• Dowód na sprawdzenie referencji nowych pracowników.</li> <li>• Działania mentora, szkolenie nowych pracowników i pokierowanie nimi.</li> <li>• Kopia i data corocznego oświadczenia pracowników o niezależności oraz znajomości instrukcji kontroli jakości firmy.</li> <li>• Dowód oceny pracowników, opatrzony datą i działania podjęte na jego podstawie, takie jak udział w szkoleniu, itd.</li> <li>• Ustalanie harmonogramów prac pracowników i porównanie zaplanowanego harmonogramu do rzeczywistego wykonania.</li> <li>• Terminy sesji szkoleniowych wewnątrz firmy oraz poza nią i nazwiska osób, które w nich uczestniczyły.</li> <li>• Szczegóły podjętych postępowań dyscyplinarnych.</li> </ul>   |
| <b>Zarządzanie zleceniem</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Terminy planowanego spotkania zespołu realizującego badanie poświęconego planowaniu i kiedy rzeczywiście się odbyło dla wszystkich zleceń badania.</li> <li>• Jeżeli akta wymagają kontroli jakości zlecenia, kto jest do tego przydzielony i kiedy planowana jest kontrola. Następnie, uzgodnienie planu z osobą rzeczywiście przeprowadzającą kontrolę; kiedy się odbyła; oraz wszelkie wyniki kwestie i ich rozwiązanie.</li> <li>• Powody każdego przypadku nieprzebrzegania właściwych wymogów MSRF i zastępcze procedury badania przeprowadzone dla osiągnięcia celu danego wymogu.</li> <li>• Szczegóły konsultacji z innymi osobami oraz rozstrzygnięcia wynikłych kwestii związanych z badaniem/rachunkowością, o ile wystąpiły.</li> <li>• Powody opóźnień zlecenia, jak zajęto się takimi opóźnieniami i jak to rozwiązano. Mogą one obejmować: zmiany personelu i pracowników, opóźnienia w pozyskiwaniu informacji, niedostępność pracowników klienta, ograniczenia zakresu badania oraz wszelkie rozbieżności zdań z kierownictwem klienta.</li> <li>• Opatrzanie datą sprawozdania biegłego rewidenta i przestrzeganie zalecenia, aby w 60 dni ostatecznie zgromadzić akta zlecenia.</li> <li>• Jakie są ustalenia nadzorującego dotyczące rozpatrywanych akt.</li> </ul> |

### 3.6 Czynności kontrolne

Czynności kontrolne zaprojektowano dla zapewnienia przestrzegania zasad i procedur określonych w firmie.

Jednym z możliwych sposobów zaprojektowania, wdrożenia i nadzorowania kontroli jakości jest przeprowadzenie procesu PWSD (plan-wykonanie-sprawdzenie-działanie). Każdy z elementów opisano poniżej.

Ilustracja 3.6-1

| Krok               | Opis   |
|--------------------|--|
| <b>Plan</b>        | Ustal cele i procesy kontroli jakości konieczne dla otrzymania wymaganych wyników.   |
| <b>Wykonanie</b>   | Wprowadź nowe procesy, początkowo, o ile to możliwe, w małej skali.  |
| <b>Sprawdzenie</b> | Oceń nowe procesy i porównaj rezultaty do oczekiwanych, aby ustalić wszelkie różnice.  |
| <b>Działanie</b>   | Przeanalizuj różnice, aby określić ich powód. Każda będzie częścią jednego (lub więcej) kroku P-W-S-D. Ustal, gdzie wprowadzić zmiany, w tym usprawnienia. |

Przykładowo, celem firmy może być niepublikowanie sprawozdania biegłego rewidenta przed wyjaśnieniem wszystkich zapytań i elementów nierozstrzygniętych. Wymaganą zasadą jest, aby ostateczne sprawozdanie ze zlecenia nie mogło być opublikowane, włączone do dokumentacji lub w inny sposób przekazane, dopóki nie zostaną uzyskane pewne konkretne zatwierdzenia. Wdrożenie tej zasady może być kontrolowane poprzez proces ostatecznej publikacji, w którym wyznaczona osoba weryfikuje, czy faktycznie uzyskano i udokumentowano wszystkie zatwierdzenia. Skuteczność zasady może być sprawdzona w drodze okresowych inspekcji zatwierdzeń podpisów końcowych. Jeżeli odchylenia są zidentyfikowane i byłyby zbadane ich przyczyny, to odpowiednie działania dyscyplinarne, szkolenia lub zmiany w polityce powinny być rozważone.

Czynności kontrolne zajmujące się wszystkimi zasadami i procedurami nie byłyby możliwe, ani efektywne kosztowo. Firmy powinny stosować zawodowy osąd i swoje oszacowanie ryzyka, aby ustalić, jakie kontrole powinny być wdrożone. Czynności kontrolne mogą być rozpatrywane dla:

- wszystkich zasad i procedur udokumentowanych w instrukcji kontroli jakości firmy;
- zasad procesu pracy w biurze;
- zasad i procedur operacyjnych; oraz
- innych zasad i procedur odnoszących się do personelu.

Zakres modelu czynności kontrolnych odnosiłby się do całej kontroli jakości, wymogów etycznych i niezależności oraz przestrzegania przez firmę MSRF ważnych dla badania.

Ilustracja 3.6-2

**Zakres możliwych czynności kontrolnych:****3.7 Nadzorowanie (monitoring)**

Ważnym elementem systemu kontroli jest nadzorowanie jego przydatności i skuteczności operacyjnej. Można to osiągnąć poprzez niezależny przegląd skuteczności działania zasad/procedur na poziomie firmy i zlecenia oraz poprzez inspekcję skompletowanych akt zlecenia.

Skuteczny proces nadzoru pomaga stworzyć kulturę ciągłych usprawnień, w której partnerzy i pracownicy oddani są pracy o wysokiej jakości i są wynagradzani za osiągnięcie wyników.

Proces nadzorowania w firmie może być podzielony na następujące dwie części:

- **Stały nadzór** (inny niż cykliczna inspekcja akt)
  - Stała (corocznie zalecana) analiza i ocena systemu kontroli jakości firmy, która pomaga zagwarantować, że istniejące zasady i procedury są właściwe, wystarczające i działają skutecznie. Corocznie przeprowadzany i udokumentowany monitoring będzie wspierać wymóg corocznego informowania pracowników o planach poprawy jakości zleceń wykonywanych przez firmę. W zakresie tego stałego nadzorowania znajduje się każdy z elementów kontroli jakości i zawiera ono ocenę czy:
    - instrukcja kontroli jakości firmy została uaktualniona pod kątem nowych wymogów i innych wydarzeń;
    - przypisane w firmie obszary odpowiedzialności za kontrolę jakości spełniają w rzeczywistości swoje role (o ile je przydzielono);
    - uzyskano pisemne potwierdzenie (od partnerów i pracowników), gwarantujące przestrzeganie zasad i procedur firmy dotyczących niezależności i etyki przez każdego;
    - kwalifikacje zawodowe partnerów i pracowników są stale podnoszone;
    - decyzje dotyczące przyjmowania konkretnych zleceń i kontynuacji współpracy z klientem zostały podjęte zgodnie z zasadami i procedurami firmy;
    - przestrzegano kodeksu etycznego;
    - na osoby dokonujące kontroli jakości zlecenia wyznaczono odpowiednio wykwalifikowany personel oraz przeglądy jakości zakończyły się przed datą sprawozdania biegłego rewidenta;

- o zidentyfikowanych niedociągnięciach poinformowano odpowiedni personel; oraz
  - podjęto odpowiednie kroki gwarantujące zajęcie się rozpoznanymi niedociągnięciami jakości w odpowiednim czasie.
- **Okresowe inspekcje skompletowanych akt**  
Stała analiza i ocena systemu kontroli jakości firmy obejmuje okresowe inspekcje przynajmniej jednych skompletowanych akt zlecenia każdego z partnerów. Jest to niezbędne dla zapewnienia zgodności z wymogami zawodowymi/prawnymi oraz aby wydane sprawozdania z usług atestacyjnych były odpowiednie do okoliczności. Inspekcje okresowe pomagają zidentyfikować niedociągnięcia i potrzeby szkoleniowe, a firmie umożliwiają dokonywanie w porę niezbędnych zmian.

Po zakończeniu przeglądu, nadzorujący przygotowuje raport, który po omówieniu z partnerami byłby przekazywany do informacji wszystkim kierownikom i wykwalifikowanym pracownikom wraz z działaniami, które należy podjąć.

#### ***Kto może być wyznaczony na nadzorującego?***

- **Nadzorowanie zasad na poziomie firmy**  
Przeгляд zgodności z zasadami firmy byłby przeprowadzany przez odpowiednio wykwalifikowaną osobę, najlepiej taką, która nie byłaby odpowiedzialna za zarządzanie lub opracowywanie kontroli jakości wewnątrz firmy. Jednakże MSKJ 1 uznaje, że w mniejszych firmach nie zawsze może to być możliwe, stąd akceptowalny jest nadzór nad samym sobą. Ewentualnie, można wyznaczyć osobę spoza firmy posiadającą umiejętności i możliwości pozwalające jej na występowanie w charakterze partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Poprawiłoby to niezależność i obiektywizm firmy.
- **Inspekcje skompletowanych akt**  
Osoba wyznaczona do sprawdzenia skompletowanych akt zlecenia musi być odpowiednio wykwalifikowana i nie może być zaangażowana w wykonywanie zlecenia lub kontrolę jakości zlecenia tych akt.

### **3.8 Przestrzeganie właściwych MSRF**

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 200.18       | Biegły rewident przestrzega wymogi wszystkich MSRF odpowiednich dla danego badania. Określony MSRF jest odpowiedni dla danego badania, jeżeli ten MSRF ma zastosowanie i zachodzą przedstawione w nim okoliczności. (Patrz: par. A53-A57)  |
| 200.22       | Zgodnie z paragrafem 23 biegły rewident przestrzega każdego wymogu standardu chyba, że ze względu na okoliczności badania:<br>(a) Cały MSRF nie jest odpowiedni dla danego badania; lub<br>(b) Wymóg nie jest odpowiedni, ponieważ ma charakter warunkowy, a warunek nie wystąpił.<br>(Patrz: par. A72-A73)  |
| 200.23       | W wyjątkowych okolicznościach, biegły rewident może uznać za konieczne odstępianie od spełnienia stosownych wymogów z MSRF. W takich okolicznościach biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania, aby osiągnąć cel wynikające z tego wymogu. Konieczność odstępiania przez biegłego rewidenta od spełnienia stosownego wymogu może wystąpić tylko wtedy, gdy wymóg dotyczy przeprowadzenia określonej procedury, a w konkretnych okolicznościach badania procedura ta byłaby nieskuteczna dla osiągnięcia celu wynikającego z tego wymogu. (Patrz: par. A74) |
| 230.12       | Jeśli w wyjątkowych okolicznościach biegły rewident uzna za konieczne odstępianie od właściwego wymogu MSRF, to dokumentuje, w jaki sposób przeprowadzone alternatywne procedury badania doprowadziły do osiągnięcia celu tego wymogu oraz przyczyny odstępiania od jego zastosowania. (Patrz: par. A18-A19)   |

MSRF omawiają odpowiedzialność i wymogi biegłych rewidentów podczas przeprowadzania badania. Jak określono w MSRF 200.18, 22 i 23, każdy z właściwych wymogów (omówionych w sekcji wymogów MSRF) ma być stosowany przez biegłego rewidenta, za wyjątkiem wyjątkowych okoliczności, gdy przeprowadzane byłyby alternatywne procedury badania dla osiągnięcia celu wynikające z tego konkretnego wymogu. Zwróć uwagę na poniższe.

Ilustracja 3.8-1

| MSRF                 | Opis  |
|----------------------|---|
| <b>Status</b>        | MSRF łącznie przedstawiają standardy pracy biegłego rewidenta w spełnianiu ogólnych celów biegłego rewidenta.<br>MSRF zajmują się ogólną odpowiedzialnością biegłego rewidenta, jak też dalszymi rozważaniami biegłego rewidenta odnoszącymi się do zastosowania tej odpowiedzialności przy konkretnych tematach.   |
| <b>Przydatność</b>   | Niektóre MSRF (w związku z tym wszystkie ich wymogi) mogą nie mieć zastosowania w danych okolicznościach (np. audyt wewnętrzny lub konta grupy).<br>Niektóre MSRF zawierają wymogi warunkowe. Mają one zastosowanie, gdy zakłada się przewidywane okoliczności, a warunek wystąpił.<br>Odstąpienie od stosownych wymogów MSRF musi być udokumentowane w połączeniu z przeprowadzonymi alternatywnymi procedurami badania i podanymi powodami odstąpienia. |
| <b>Prawa lokalne</b> | Biegli rewidenci mogą być zobowiązani do przestrzegania pewnych wymogów prawnych lub regulacyjnych lub innych standardów rewizji finansowej właściwych dla określonego systemu prawnego lub kraju.  |
| <b>Inne</b>          | Zakres, data wejścia w życie i wszelkie określone ograniczenia zastosowania konkretnych MSRF są wyraźnie podane w MSRF. Jednakże data wejścia MSRF w życie może także zależeć od wymogów prawnych w danym systemie prawnym.<br>Jeżeli w MSRF nie określono inaczej, pozwala się biegłemu rewidentowi stosowanie MSRF przed określoną w nich datą wejścia w życie.   |

## 4. Badanie oparte na ryzyku – przegląd

| Zawartość rozdziału   | Odpowiednie MSRF |
|---|------------------|
| Cele biegłego rewidenta, podstawowe elementy i podejście do przeprowadzenia badania opartego na ryzyku. | Wiele            |

Ilustracja 4.0-1



| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF   |
|--------------|---|
| 200.11       | Przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego, ogólnymi celami biegłego rewidenta są:<br>(a) uzyskanie uzasadnionej pewności, że sprawozdanie finansowe, jako całość wolne jest od istotnych zniekształceń, spowodowanych oszustwem lub błędem, umożliwiającej biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej; i<br>(b) sporządzenie sprawozdania o sprawozdaniu finansowym oraz przekazanie informacji stosownie do wymogów MSRF, zgodnych z ustaleniami biegłego rewidenta. |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 200.3        | Celem badania jest zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników sprawozdania finansowego. Osiąga się to dzięki wyrażeniu opinii przez biegłego rewidenta czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej. W przypadku większości założeń koncepcyjnych sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia, opinia ta dotyczy tego, czy sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przedstawia rzetelny i jasny obraz zgodnie z założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej. Badanie przeprowadzone zgodnie z MSRF i właściwymi wymogami etycznymi umożliwia biegłemu rewidentowi sformułowanie tej opinii. (Patrz: par. A1)  |
| 200.5        | Podstawą do wyrażenia opinii przez biegłego rewidenta jest – wymóg taki zawierają MSRF - uzyskanie uzasadnionej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń, spowodowanych oszustwem lub błędem. Uzasadniona pewność oznacza wysoki poziom pewności. Uzyskuje się ją wtedy, gdy biegły rewident zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania zmniejszające ryzyko badania (tj. ryzyko wyrażenia niewłaściwej opinii o sprawozdaniu finansowym, które jest istotnie zniekształcone) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Uzasadniona pewność nie oznacza jednak poziomu absolutnej pewności, ponieważ występują nieodłączne ograniczenia badania, spowodowane są tym, że większość dowodów badania na podstawie których biegły rewident wyciąga wnioski i formułuje opinię, ma raczej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający. (Patrz: par. A28-A52) |
| 200.A34      | Ryzyko istotnych zniekształceń może występować na dwóch poziomach: <ul style="list-style-type: none"> <li>• na poziomie sprawozdania finansowego jako całości; i</li> <li>• na poziomie stwierdzeń dotyczących grup transakcji, sald kont i ujawnień.</li> </ul>  |
| 200.A40      | MSRF zazwyczaj nie odnoszą się do ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli oddzielnie, ale raczej do łącznego oszacowania "ryzyka istotnych zniekształceń". Biegły rewident może jednak przeprowadzać oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli zarówno łącznie, jak i odrębnie, w zależności od preferowanych technik lub metodologii badania oraz względów praktycznych. Oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń może być wyrażone w kategoriach ilościowych, takich jak procenty, lub w kategoriach nieilościowych. W każdym przypadku, potrzeba dokonania przez biegłego rewidenta odpowiedniego oszacowania ryzyka jest ważniejsza, od innych możliwych do zastosowania podejściach.   |
| 200.A45      | Od biegłego rewidenta nie może oczekiwać, ani nie jest on w stanie zmniejszyć ryzyka do zera i dlatego nie może on uzyskać absolutnej pewności, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Wynika to z faktu występowania nieodłącznych ograniczeń badania, spowodowanych tym, że większość dowodów badania na podstawie, których biegły rewident wyciąga wnioski i które stanowią podstawę opinii biegłego rewidenta, jest ma raczej charakter przekonywający niż rozstrzygający. Nieodłączne ograniczenia badania wynikają z: <ul style="list-style-type: none"> <li>• charakteru sprawozdawczości finansowej;</li> <li>• charakteru procedur badania; i</li> <li>• potrzeby przeprowadzania badania w racjonalnym okresie czasu i po rozsądnych kosztach.</li> </ul>  |

## 4.1 Przegląd

Ogólne cele biegłego rewidenta określone w MSRF 200.11 można podsumować jak poniżej:

- uzyskanie uzasadnionej pewności, że sprawozdanie finansowe, jako całość wolne jest od istotnych zniekształceń, spowodowanych oszustwem lub błędem, umożliwiającej biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej; oraz
- sporządzenie sprawozdania o sprawozdaniu finansowym oraz przekazanie stosownie do wymogów MSRF informacji zgodnych z ustaleniami biegłego rewidenta.

### Uzasadniona pewność

Uzasadniona pewność oznacza wysoki, lecz nie absolutny poziom pewności. Uzyskuje się ją wtedy, gdy biegły rewident zgromadzi wystarczające i odpowiednie dowody badania dla ograniczenia ryzyka badania (tj. ryzyka wyrażenia niewłaściwej opinii o sprawozdaniu finansowym, które jest istotnie zniekształcone) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Biegły rewident nie może zapewnić absolutnej pewności z uwagi na ograniczenia nieodłącznie związane z wykonywaną pracą. Wynika to z faktu, że większość dowodów badania, (z których wyciąga wnioski biegły rewident i na których opiera się opinia biegłego rewidenta) jest raczej uprawdopodobniająca, a nie rozstrzygająca.

### Nieodłączne ograniczenia badania

Poniższa tabela przedstawia niektóre nieodłączne ograniczenia wykonywanych prac związanych się z badaniem.

Ilustracja 4.1-1

| Ograniczenia                                   | Przyczyny  |
|--|--|
| <b>Charakter sprawozdawczości finansowej</b>   | Sporządzanie sprawozdania finansowego obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> <li>osądy kierownictwa dotyczące przyjęcia mających zastosowanie założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej; oraz</li> <li>subiektywne decyzje lub oceny kierownictwa (takie jak oszacowania) związane z wieloma różnymi akceptowalnymi interpretacjami lub osądami.</li> </ul>  |
| <b>Charakter dostępnych dowodów badania</b>    | Największą część pracy w trakcie formułowania sprawozdania biegłego rewidenta stanowi zgromadzenie i ocena dowodów badania. Dowody te są raczej natury uprawdopodobniającej niż rozstrzygającej.<br>Dowody badania są uzyskiwane głównie z procedur badania przeprowadzonych w trakcie badania. Mogą one także zawierać informacje zebrane z innych źródeł takich jak: <ul style="list-style-type: none"> <li>poprzednie badania;</li> <li>procedury kontroli jakości w firmie dotyczące podejmowania i kontynuacji współpracy z klientem;</li> <li>dokumentacja księgowa jednostki; oraz</li> <li>dowody badania przygotowane przez eksperta będącego pracownikiem lub zleceniobiorcą jednostki.</li> </ul> |
| <b>Charakter procedur badania</b>              | Nawet dobrze zaprojektowane procedury badania nie wykryją wszystkich zniekształceń. Rozważ następujące czynniki: <ul style="list-style-type: none"> <li>każda próba mniejsza od 100% populacji wprowadza pewne ryzyko przeoczenia zniekształcenia;</li> <li>kierownictwo lub inne osoby celowo lub nieumyślnie mogą nie podać kompletnych, wymaganych informacji. Oszustwo może pociągać za sobą stworzenie wyrafinowanych i starannie zorganizowanych systemów, zaprojektowanych po to aby je ukryć; oraz</li> <li>procedury badania zastosowane do zbierania dowodów badania mogą nie wykryć braku niektórych informacji.</li> </ul>   |
| <b>Terminowość sprawozdawczości finansowej</b> | Przydatność/wartość informacji finansowych ma tendencję spadkową wraz z upływem czasu, dlatego trzeba znaleźć złoty środek pomiędzy wiarygodnością informacji i kosztem ich zdobycia.<br>Użytkownicy sprawozdania finansowego oczekują, aby biegły rewident sformułował swoją opinię w racjonalnym okresie czasu i po rozsądnych kosztach. Dlatego też, niewykonalnym jest zajmowanie się wszystkimi możliwymi istniejącymi informacjami lub też dogłębne rozpatrywanie każdej sprawy i zakładanie, że informacje są błędne lub oszukańcze, o ile nie udowodniono, że jest inaczej.  |



### Zakres badania

Zakres pracy biegłego rewidenta i wydana opinia są zwykle ograniczone do tego, by stwierdzić, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej. W rezultacie, niezmodyfikowane sprawozdanie biegłego rewidenta nie daje zapewnienia, co do przyszłej zdolności do kontynuacji działalności przez jednostkę, ani co do efektywności lub skuteczności kierownictwa w prowadzeniu spraw jednostki.

Poszerzenie podstawowej odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej z badaniem, przykładowo na skutek wymogów miejscowego prawa lub regulacji dotyczących papierów wartościowych, wymagałoby odpowiednio podjęcia się dalszych prac przez biegłego rewidenta i zmodyfikowania lub rozszerzenia sprawozdania biegłego rewidenta.

### Istotne zniekształcenia

Istotne zniekształcenie (pojedynczo lub jako suma wszystkich nieskorygowanych zniekształceń i brakujące/mylące ujawnienia w sprawozdaniu finansowym) występuje wtedy, gdy racjonalnie można oczekiwać, że wpłynęłoby ono na decyzje ekonomiczne użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdania finansowego.

### Stwierdzenia

Stwierdzenia są wyraźnymi oświadczeniami kierownictwa lub też innymi, które zawarte są w sprawozdaniu finansowym. Odnoszą się one do pomiaru, prezentacji i ujawnienia różnych elementów (kwot i ujawnień) w sprawozdaniu finansowym. Na przykład stwierdzenie kompletności związane jest z wszystkimi transakcjami i zdarzeniami, które należało zarejestrować i je zarejestrowano. Stosowane są one przez biegłego rewidenta w celu rozważenia różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić.

## 4.2 Ryzyko badania

Ryzyko badania jest ryzykiem wyrażenia niewłaściwej opinii o sprawozdaniu finansowym, które jest istotnie zniekształcone. Celem badania jest zmniejszenie ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu.

Ryzyko badania ma dwa kluczowe elementy, jak pokazano poniżej.

Ilustracja 4.2-1

| Ryzyko                                      | Charakter  | Źródło  |
|---|--|---|
| <b>Ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli</b> | Sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenie.                        | Cele/działalność jednostki i model/wdrożenie przez kierownictwo kontroli wewnętrznej. |
| <b>Ryzyko przeoczenia</b>                   | Biegły rewident może nie wykryć istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym. | Charakter i zakres procedur badania wykonanych przez biegłego rewidenta.              |

Aby zmniejszyć ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, biegły rewident jest zobowiązany do:

- oszacowania ryzyka istotnych zniekształceń; oraz
- ograniczenia ryzyka przeoczenia. Można to osiągnąć, przeprowadzając procedury będące reakcją na oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń, zarówno na poziomie sprawozdania finansowego, jak i na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień.

**Składniki ryzyka badania**

W poniższej tabeli opisano główne elementy ryzyka badania.

Ilustracja 4.2-2

| Charakter                 | Opis  | Komentarz  |
|---------------------------|---|--|
| <b>Ryzyko nieodłączne</b> | Podatność stwierdzenia na zniekształcenia występujące pojedynczo lub łącznie z innymi zniekształceniami grupy transakcji, salda konta i ujawnień, które mogą być istotne przed uwzględnieniem związanych z nimi kontroli.   | Obejmuje to zdarzenia lub warunki (wewnętrzne lub zewnętrzne), które mogą spowodować istotne zniekształcenie (błąd lub oszustwo) w sprawozdaniu finansowym. Źródła ryzyka (często sklasyfikowane, jako czynniki ryzyka działalności gospodarczej lub oszustw) mogą wynikać z celów jednostki, charakteru działalności/branży, otoczenia regulacyjnego, w której ona działa oraz jej rozmiaru i złożoności.   |
| <b>Ryzyko kontroli</b>    | Ryzyko, że system kontroli wewnętrznej jednostki nie zapobiegnie lub nie wykryje i w porę nie skoryguje istotnego zniekształcenia mogącego wystąpić w stwierdzeniu dotyczącym grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia.   | Kierownictwo projektuje kontrole łagodzące określone czynniki ryzyka nieodłącznego (działalności gospodarczej lub oszustw). Jednostka szacuje swoje ryzyko (oszacowanie ryzyka), następnie projektuje i wdraża odpowiednie kontrole zmniejszając stopień narażenia się na ryzyko (ekspozycję ryzyka) do tolerowanego (akceptowalnego) poziomu. Kontrole mogą być: <ul style="list-style-type: none"> <li>rozległego charakteru, takie jak stosunek kierownictwa do kontroli, dbanie o zatrudnianie kompetentnych pracowników oraz zapobieganie oszustwom. Zwykle nazywane są one kontrolami na poziomie jednostki; oraz</li> <li>określone dla rozpoczęcia, przetwarzania lub rejestracji poszczególnych transakcji. Często nazywane są one kontrolami procesów biznesowych, kontrolami na poziomie działań lub transakcji.</li> </ul> |
| <b>Ryzyko przeoczenia</b> | Ryzyko, że procedury przeprowadzone przez biegłego rewidenta w celu ograniczenia ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu nie wykryją występującego zniekształcenia, które mogłoby być istotne, czy to występując pojedynczo, czy łącznie z innymi zniekształceniami. | Biegły rewident oszacowuje ryzyko (nieodłączne i kontroli) istotnych zniekształceń na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń. Opracowywane są wtedy procedury badania w celu zmniejszenia ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Obejmuje to analizę potencjalnego ryzyka: <ul style="list-style-type: none"> <li>wyboru nieodpowiedniej procedury badania;</li> <li>błędного zastosowania właściwej procedury badania; lub</li> <li>błędnej interpretacji wyników procedury badania.</li> </ul>  |

**Uwaga:** MSRF definiują ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, jako składające się z dwu elementów: ryzyka nieodłącznego oraz ryzyka kontroli. Zazwyczaj MSRF nie odnoszą się do ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli oddzielnie, lecz raczej do łącznego oszacowania „ryzyka istotnego zniekształcenia”. Biegły rewident może jednak przeprowadzać oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli zarówno razem, jak i osobno, w zależności od preferowanych technik badania lub metodologii oraz względów praktycznych.

## UWAGA

### *Odrębne czynniki ryzyka działalności gospodarczej i oszustw*

Wiele czynników ryzyka nieodłącznego może skutkować zarówno czynnikami ryzyka działalności gospodarczej, jak i oszustw. Przykładowo, nowy system rachunkowości może powodować możliwość wystąpienia błędów (ryzyko działalności gospodarczej), lecz także może być okazją dla kogoś do manipulowania wynikami finansowymi lub sprzeniewierzenia funduszy (ryzyko oszustw).

W przypadku zidentyfikowania czynników ryzyka działalności gospodarczej zawsze rozważ, czy stwarza to także ryzyko oszustw. Jeżeli tak, zarejestruj i oszacuj ryzyko oszustw oddzielenie od czynników ryzyka działalności gospodarczej. W przeciwnym razie reakcja w badaniu może odnieść się tylko do elementu ryzyka działalności gospodarczej, ale nie do ryzyka oszustw.

### *Rejestrowanie czynników ryzyka oszustw*

Oszustwo często jest identyfikowane poprzez sprawdzenie:

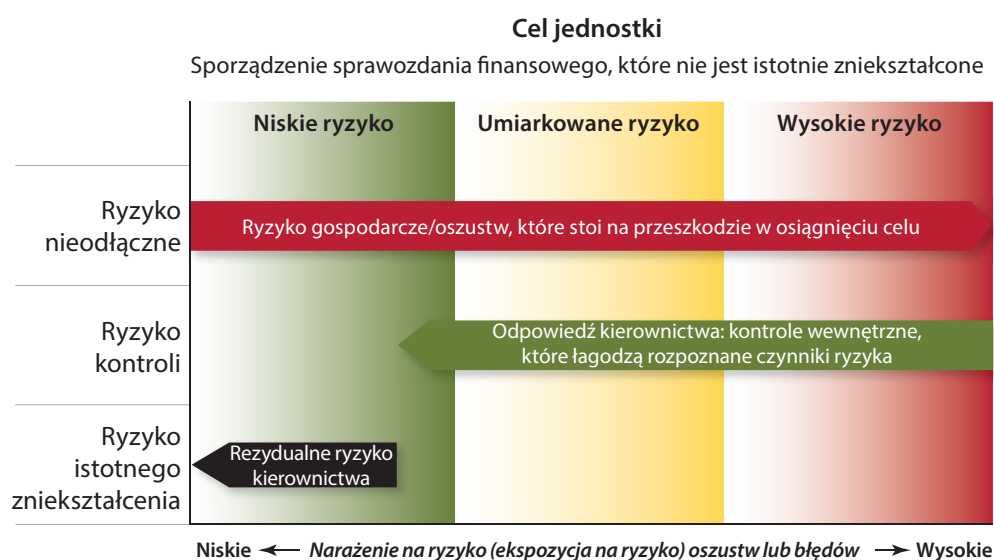
- nietypowych schematów, wyjątków i anomalii w transakcjach/zdarzeniach, lub
- osoby (osób) mające (mających) naciski, możliwość i usprawiedliwienie do popełnienia oszustwa.

Jeśli zaobserwowano takie zagadnienia (na każdym etapie badania) należy je zarejestrować i oszacować czynniki ryzyka oszustw, nawet jeśli pozornie wydają się one nieistotne. Zarejestrowanie takich czynników ryzyka oszustw zagwarantuje odpowiednie uwzględnienie w trakcie opracowywania reakcji w badaniu.

## Podsumowanie dotyczące składników ryzyka badania

### Ilustracja 4.2-3

Poniższy schemat przedstawia związki pomiędzy ryzykiem i kontrolą. Wiersz ryzyka nieodłącznego przedstawia wszystkie czynniki ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustw, które mogą spowodować istotnie zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym (przed uwzględnieniem kontroli wewnętrznej). Wiersz ryzyka kontroli odzwierciedla zarówno rozległe, jak i określone procedury kontroli, wprowadzone w życie przez kierownictwo, minimalizujące ryzyko, że sprawozdanie finansowe jest zniekształcone. Zakres, w jakim wiersz ryzyka kontroli nie minimalizuje w całości ryzyka nieodłącznego często nazywany jest rezydualnym ryzykiem kierownictwa, upodobaniem do ryzyka lub tolerancją ryzyka.

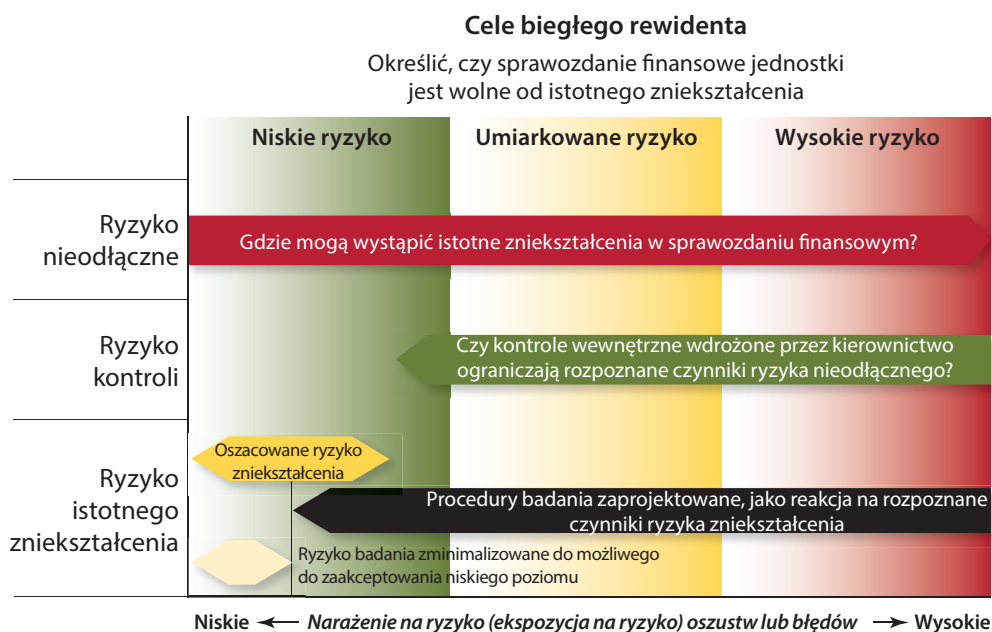


### Uwaga:

Długość wierszy na ilustracji różniłaby się w zależności od konkretnych okoliczności i profilu ryzyka jednostki.

Ilustracja 4.2-4

Schemat opisuje rolę biegłego rewidenta w oszacowaniu czynników ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym i następnie przeprowadzeniu procedur badania, będących reakcją na te czynniki. Zaprojektowano je dla zmniejszenia ryzyka badania do akceptowalnie niskiego poziomu.



#### Uwaga:

Długość wierszy na ilustracji różniłaby się w zależności od konkretnych okoliczności i profilu ryzyka jednostki oraz charakteru reakcji biegłego rewidenta.

### 4.3 Jak przeprowadzić badanie oparte na ryzyku

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 200.15       | Biegły rewident planuje i przeprowadza badanie kierując się zawodowym sceptycyzmem, przyjmując, że mogą zachodzić okoliczności powodujące, istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego. (Patrz: par. A18-A22)  |
| 200.16       | Biegły rewident planując i przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego stosuje zawodowy osąd. (Patrz: par. A23-A27)  |
| 200.17       | Aby uzyskać uzasadnioną pewność biegły rewident gromadzi wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu ograniczenia ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, co umożliwi biegłemu rewidentowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków będących podstawą opinii z badania. (Patrz: par. A28-A52)   |
| 200.21       | Aby zrealizować ogólne cele biegłego rewidenta, planując i przeprowadzając badanie biegły rewident osiąga cele określone w odpowiednich MSRF, uwzględniając związki pomiędzy poszczególnymi standardami: (Patrz: par. A67-A69)<br>(a) ustala, czy jakiegokolwiek procedury badania oprócz tych wymaganych przez MSRF są niezbędne dla realizacji celów określonych w MSRF; (Patrz: par. A70) oraz<br>(b) ocenia, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. (Patrz: par. A71) |

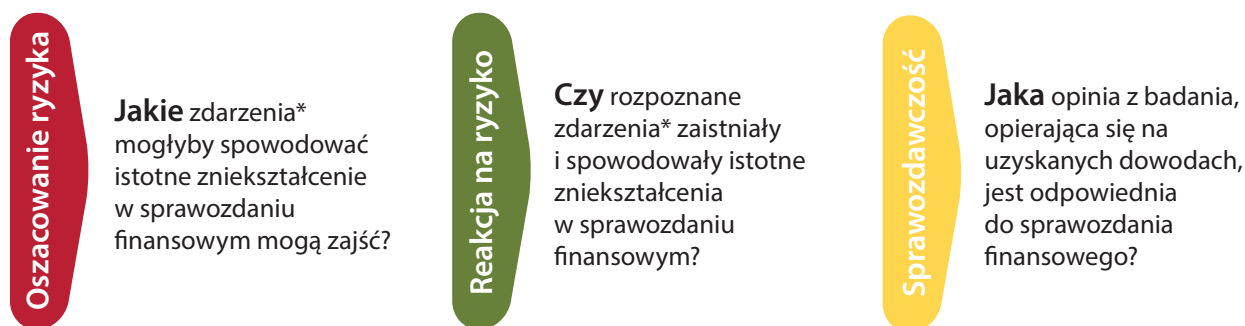
Badanie oparte na ryzyku składa się z trzech opisanych poniżej kluczowych kroków.

Ilustracja 4.3-1

| Kroki (Etapy)             | Opis   |
|---------------------------|--|
| <b>Oszacowanie ryzyka</b> | Przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka, w celu rozpoznania i oszacowania ryzyka istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym.  |
| <b>Reakcja na ryzyko</b>  | Zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania, stanowiących reakcję na rozpoznane i oszacowane czynniki ryzyka istotnych zniekształceń, zarówno na poziomie sprawozdania finansowego, jak i stwierdzeń.                                  |
| <b>Sprawozdawczość</b>    | Wymaga to: <ul style="list-style-type: none"> <li>• sformułowania opinii na podstawie uzyskanych dowodów badania; oraz</li> <li>• sporządzenia i wydania sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie do wyciągniętych wniosków.</li> </ul> |

Poniżej przedstawiono prosty opis trzech elementów.

Ilustracja 4.3-2



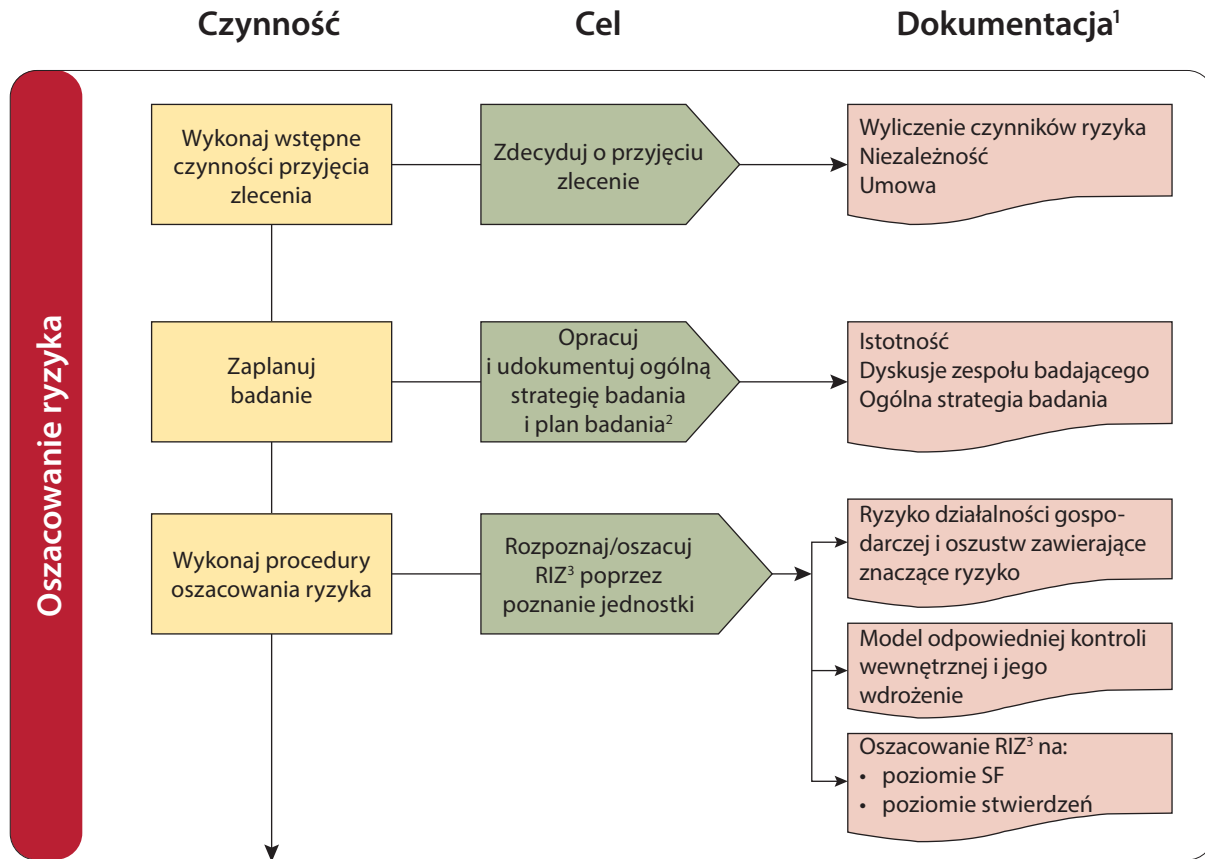
\* „Zdarzenie” jest czynnikiem ryzyka działalności gospodarczej lub oszustw (patrz opis w Ilustracji 4.2-2). Obejmowałoby to także czynniki ryzyka wynikające z braku kontroli wewnętrznej łagodzącej możliwości wystąpienia istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym.

Poniżej nakreślono różne czynności do wykonania na każdym z tych etapów. Każdy z nich opisany jest bardziej szczegółowo w kolejnych rozdziałach niniejszego Przewodnika.

## Oszacowanie ryzyka

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF  |
|--------------|--|
| 315.3        | Celem biegłego rewidenta jest rozpoznanie i oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń, wywołanego oszustwem lub błędem, na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzeń, dzięki zrozumieniu jednostki i jej środowiska, łącznie z kontrolą wewnętrzną jednostki, co stanowi podstawę do zaprojektowania i wdrożenia reakcji na oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń. |

Ilustracja 4.3-3

**Uwagi:**

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Efektywny proces oszacowania ryzyka obejmowałby jak poniżej.

Ilustracja 4.3-4

| Wymogi   | Opis  |
|--|---|
| <b>Zaangażowanie od samego początku członków zespołu wyższego szczebla</b> | Partner odpowiedzialny za zlecenie oraz inni kluczowi członkowie zespołu realizującego zlecenie powinni być aktywnie zaangażowani w planowanie badania oraz w zaplanowanie i uczestnictwo w dyskusjach z członkami zespołu realizującego zlecenie. Zapewni to wykorzystanie w planie badania ich doświadczeń i obserwacji. Warto zauważyć, że MSRF zwykle odnoszą się do terminu „biegły rewident”, w kontekście osoby(osób) realizujących zlecenie. Tam, gdzie w MSRF chodzi o to, by wymóg lub odpowiedzialność była zapewniona przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, zastosowany został termin „partner odpowiedzialny za zlecenie” a nie „biegły rewident”.  |
| <b>Nacisk na „zawodowy sceptycyzm”</b>                                     | Oczekuje się od biegłego rewidenta wzięcia pod uwagę poprzednich doświadczeń dotyczących uczciwości i rzetelności kierownictwa jednostki oraz osób sprawujących nadzór nad jednostką. Pomimo tego, że przekonanie o uczciwości i rzetelności kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór nad jednostką nie zwalnia biegłego rewidenta z potrzeby zachowania zawodowego sceptycyzmu, to pozwala mu ono w celu uzyskania uzasadnionej pewności, zadowolić się dowodami badania mniej niż przekonywającymi.   |
| <b>Planowanie</b>  | Czas poświęcony na planowanie badania (opracowanie ogólnej strategii badania i planu badania) zapewni osiągnięcie celów badania oraz każdorazowe skoncentrowanie pracy zespołu realizującego badanie na zbieraniu dowodów o dotyczących najbardziej krytycznych obszarów wystąpienia możliwego zniekształcenia.   |
| <b>Dyskusje w zespole i ciągła komunikacja</b>                             | Spotkanie/dyskusja zespołu dotycząca planowania, na którym obecny jest partner odpowiedzialny za zlecenie stanowi znakomite miejsce dla: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ogólnego poinformowania personelu o kliencie i omówienia możliwych obszarów wystąpienia ryzyka;</li> <li>• przedyskutowania skuteczności ogólnej strategii badania i planu badania, następnie dokonania niezbędnych zmian;</li> <li>• przeprowadzenia burzy mózgów na temat możliwości wystąpienia oszustw i zaprojektowania odpowiedniej reakcji; oraz</li> <li>• przypisania odpowiedzialności związanej z badaniem i ustalenia harmonogramu.</li> </ul> Także ważna jest ciągła komunikacja w zespole realizującym badanie przez cały okres pracy nad zleceniem. Na przykład, przedyskutowanie i zajęcie się kwestiami związanymi z badaniem, nietypowymi działaniami lub możliwymi oznakami oszustwa. Umożliwi to poinformowanie w odpowiednim czasie kierownictwa, a tam gdzie jest to konieczne, dokonanie zmian w strategii badania i w procedurach badania. |
| <b>Skoncentrowanie się na rozpoznaniu ryzyka</b>                           | Najważniejszym krokiem w procesie oszacowania ryzyka jest zidentyfikowanie wszystkich mających znaczenie czynników ryzyka. Jeśli czynniki ryzyka działalności gospodarczej i oszustw nie zostaną zidentyfikowane przez biegłego rewidenta, to nie zostaną oszacowane albo udokumentowane i odpowiednia reakcja w badaniu nie zostanie zaprojektowana. Dlatego dobrze zaprojektowane procedury oszacowania ryzyka są tak ważne dla skuteczności badania. Co więcej, te procedury oszacowania ryzyka muszą być przeprowadzane przez pracowników odpowiedniego szczebla.   |

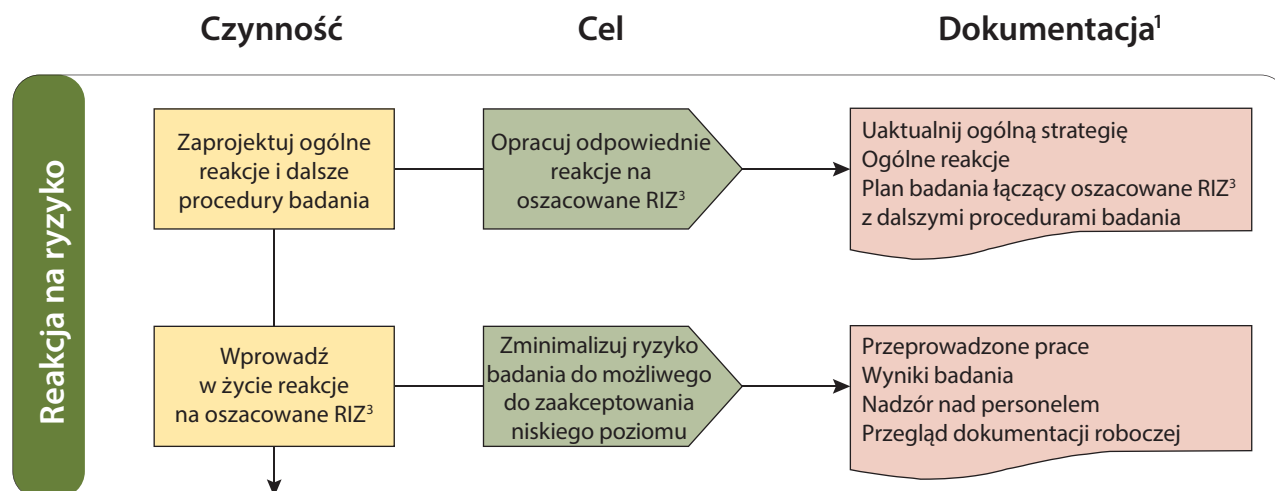


| Wymogi  | Opis   |
|---|--|
| <b>Zdolność kierownictwa do oceny reakcji na ryzyko</b> | Kluczowym krokiem procesu oszacowania ryzyka jest ocena skuteczności reakcji kierownictwa (to jest modelu/wdrożenia kontroli przez kierownictwo), o ile istnieje, minimalizująca rozpoznane ryzyko istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym. W mniejszych jednostkach będzie prawdopodobnie większe zaufanie do środowiska kontroli (takiego jak kompetencje i rzetelność kierownictwa itp.), a mniejsze do tradycyjnych czynności kontrolnych (takich jak podział obowiązków itp.).  |
| <b>Zastosowanie zawodowego osądu</b>                    | Wymogi badania zgodnie z MSRF wymagają zastosowania i następnie udokumentowania znaczących osądów dokonanych przez biegłego rewidenta w trakcie całego badania. Typowe przykłady zadań w czasie procesu szacowania ryzyka obejmują: <ul style="list-style-type: none"> <li>• decyzję o akceptacji lub kontynuacji współpracy z klientem;</li> <li>• opracowanie ogólnej strategii badania;</li> <li>• określenie istotności;</li> <li>• oszacowanie czynników ryzyka istotnego zniekształcenia, łącznie ze zidentyfikowaniem czynników znaczącego ryzyka i innych obszarów, które mogą wymagać szczególnego uwzględnienia w badaniu; i</li> <li>• opracowanie przewidywanych związków w celu zastosowania procedur analitycznych.</li> </ul> |

### Reakcja na ryzyko

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF   |
|--------------|---|
| 330.3        | Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanego ryzyka istotnych zniekształceń, w wyniku zaprojektowania i zastosowania odpowiedniej reakcji na te czynniki ryzyka. |

Ilustracja 4.3-5



**Uwagi:**

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem w trakcie całego badania.
3. RIZ = ryzyko istotnych zniekształceń.

Na tym etapie biegły rewident rozważa podstawy oszacowania ryzyka (nieodłącznego i kontroli) na poziomie sprawozdania finansowego i poziomie stwierdzeń (dla każdej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia) oraz opracowuje procedury badania, będące reakcją na oszacowane czynniki ryzyka.

Reakcja biegłego rewidenta na oszacowane czynniki ryzyka istotnego zniekształcenia jest udokumentowana w planie badania, który:

- zawiera ogólną reakcję na rozpoznane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego;
- odnosi się do istotnych obszarów sprawozdania finansowego; oraz
- zawiera charakter, zakres i harmonogram określonych procedur badania dostosowanych do reakcji na oszacowane czynniki ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń.

Ogólne reakcje odnoszą się do oszacowanego ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie sprawozdania finansowego. Tego typu reakcje obejmowałyby przydzielenie odpowiednich pracowników i nadzór nad nimi, potrzebę stosowania zawodowego sceptycyzmu, zakres wymaganych potwierdzeń, wyjaśnień/oświadczeń kierownictwa, rozpatrzenie rodzaju procedur badania do wykonania oraz tego, jaka dokumentacja podlegałaby badaniu dla potwierdzenia istotnych transakcji.

Dalsze procedury badania składają się z procedur badania wiarygodności, takich jak badania szczegółowe transakcji, procedury analityczne oraz badanie kontroli (jeżeli istnieje oczekiwanie, że takie kontrole działały skutecznie w rozpatrywanym okresie).

Niektóre zagadnienia, które biegły rewident powinien rozważyć podczas planowania właściwej kombinacji procedur badania stanowiących reakcję na rozpoznane ryzyko, obejmują:

- **Zastosowanie testów kontroli**
  - Rozpoznaj mające znaczenie kontrole wewnętrzne, które, o ile byłyby zbadane, ograniczyłyby potrzebę/zakres innych procedur wiarygodności. Zasadniczo wielkość próby do badania kontroli wewnętrznej z reguły znacząco mniejsza od próby badania wiarygodności strumienia transakcji. Zakładając, że odpowiednie kontrole działają systematycznie i odstępstwa od kontroli są mało prawdopodobne, zastosowanie testów kontroli często oznacza znacznie mniejszą ilość pracy do wykonania. Nie ma jednak wymogu testowania skuteczności działania kontroli wewnętrznych (bezpośrednich i pośrednich).
  - Zidentyfikuj wszelkie stwierdzenia, do których nie można się odnieść jedynie za pomocą badania wiarygodności. Przykładowo, może to dotyczyć kompletności sprzedaży w małej jednostce oraz sytuacji gdzie występują wysoce zautomatyzowane procesy przetwarzania transakcji (np. sprzedaż internetowa) przy braku lub ograniczeniu interwencji ręcznych.
- **Analityczne procedury wiarygodności**

Są to procedury przy pomocy, których można wiarygodnie przewidzieć na podstawie dostępnych dowodów całkowitą kwotę strumienia transakcji. Taka przewidywana kwota jest porównywana z faktyczną kwotą w dokumentacji księgowej, a stopień wszelkich zniekształceń jest łatwo rozpoznawany (patrz Tom 1, Rozdział 10). W niektórych przypadkach, gdy oszacowane ryzyko dla konkretnego stwierdzenia jest niskie (nie biorąc pod uwagę związanych z nim kontroli), biegły rewident może ustalić, że same analityczne procedury badania wiarygodności byłyby wystarczającymi i odpowiednimi dowodami badania.
- **Nieprzewidywalność**

Potrzeba uwzględnienia elementu nieprzewidywalności w przeprowadzanych procedurach, w przypadku reagowania na ryzyko istotnych zniekształceń, wywołane możliwymi oszustwami.

Przykładowo, wizytacja miejsc inwentaryzacji może być przeprowadzona bez uprzedzenia, albo pewne procedury mogą być przeprowadzane przed zakończeniem roku bez zapowiedzi. Nieprzewidywalność powinno się uwzględniać w odniesieniu do tego jak dużo informacji o planowanych procedurach badania i czasie ich przeprowadzenia przekazywane jest kierownictwu.

- **Nadużycia kierownictwa**

Potrzeba zaplanowania określonych procedur badania dotyczących możliwości nadużycia kontroli przez kierownictwo.

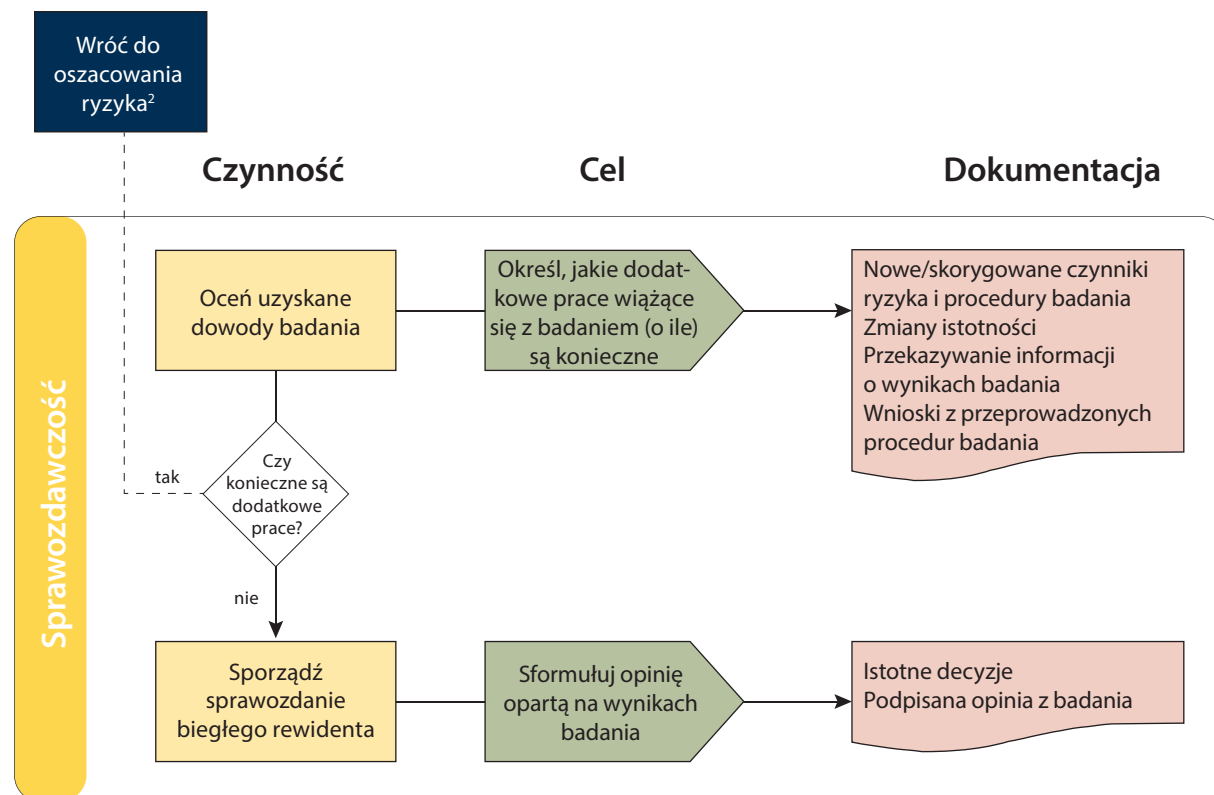
- **Znaczące ryzyko**

Reakcja w badaniu na „znaczące czynniki ryzyka”, które zostały rozpoznane. (Patrz Tom 2, Rozdział 10).

### Sprawozdawczość

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF  |
|--------------|--|
| 700.6        | Celami biegłego rewidenta są:<br>(a) Sformułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania; oraz<br>(b) Jasne wyrażenie tej opinii w pisemnym sprawozdaniu, które opisuje również podstawy, na jakiej opiera się opinia. |

Ilustracja 4.3-6



**Uwagi:**

1. Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
2. Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.

Ostatnim etapem badania jest ocena uzyskanych dowodów badania i określenie, czy są one wystarczające i odpowiednie, aby ograniczyć ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu.

Na tym etapie badania ważne jest określenie:

- wszelkich zmian w oszacowaniu poziomu ryzyka;
- czy wnioski wyciągnięte z wykonanej pracy są właściwe;
- czy napotkano jakiegokolwiek podejrzane okoliczności; oraz
- czy odpowiednio oszacowano dodatkowe czynniki ryzyka (nie rozpoznane uprzednio) oraz, że stosownie do wymogów przeprowadzono dalsze procedury badania.

Spotkanie podsumowujące zespołu, pod koniec lub na koniec pracy w jednostce, nie jest konkretnym wymogiem MSRF, lecz może być użyteczne dla pracowników w celu omówienia wyników badania, zidentyfikowania oznak oszustw i określenia, czy występuje potrzeba przeprowadzenia dalszych procedur badania, o ile taka występuje.

Po zakończeniu wszystkich procedur i wyciągnięciu wniosków należy:

- przekazać kierownictwu i osobom zarządzającym i sprawującym nadzór nad jednostką wyniki badania; oraz
- sformułować opinię z badania i zdecydować o odpowiedniej treści sprawozdania biegłego rewidenta.

#### 4.4 Dokumentacja

Wymagane jest, by dokumentacja badania była wystarczająca, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, który nie był wcześniej związany z badaniem, zrozumienie:

- charakteru, harmonogramu i zakresu przeprowadzonych procedur badania;
- rezultatów przeprowadzenia tych procedur i uzyskanych dowodów badania; oraz
- znaczących zagadnień powstałych podczas badania oraz dotyczących ich wniosków; oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych w trakcie wyciągnięcia tych wniosków.

Dokumentacja badania dla mniejszych jednostek na ogół jest mniejsza, niż ta dla badania większych jednostek. Przykładowo, różne aspekty badania mogą być zarejestrowane łącznie w jednym dokumencie, z odpowiednimi odniesieniami do dokumentacji roboczej.

Nie jest konieczne dokumentowanie przez biegłego rewidenta:

- każdej rozpatrywanej drobnej sprawy lub każdego dokonanego zawodowego osądu w trakcie badania; oraz
- zastosowania się do kwestii, których przestrzeganie wykazano w dokumentach zawartych w aktach badania. Na przykład, plan badania w dokumentacji roboczej potwierdza zaplanowanie badania, a podpisana umowa uzgodnienie warunków zlecenia badania przez biegłego rewidenta.

## 4.5 Korzyści badania opartego na ryzyku

Niektóre z korzyści podejścia opartego na ryzyku podsumowano w poniższej tabeli.

Ilustracja 4.5-1

| Korzyści  | Opis   |
|---|--|
| <b>Elastyczność czasowa dotycząca wykonania prac związanych z badaniem</b>          | Ponieważ procedury oszacowania ryzyka nie obejmują szczegółowego badania transakcji i sald, mogą być przeprowadzane na długo przed końcem roku, przy założeniu, że nie są oczekiwane żadne istotne zmiany operacyjne. Może to ułatwić zbilansowanie w ciągu roku rozkładu pracy zatrudnionych osób. Daje to także klientowi czas, by zareagował na zidentyfikowane (i przekazane mu) słabości kontroli wewnętrznej oraz na inne prośby biegłego o pomoc przed rozpoczęciem badania już po zakończeniu okresu. Jednak, jeśli śródroczne informacje finansowe nie są łatwo dostępne, koniecznym może być przeprowadzenie analitycznych procedur oszacowania ryzyka w późniejszym czasie. |
| <b>Wysiłki zespołu realizującego badanie skoncentrowane na kluczowych obszarach</b> | Dzięki zrozumieniu, gdzie w sprawozdaniu finansowym może wystąpić ryzyko istotnych zniekształceń, biegły rewident może ukierunkować wysiłki zespołu realizującego badanie na obszary wysokiego ryzyka, ograniczając je w obszarach niskiego ryzyka. Pozwoli to także na zapewnienie bardziej efektywnego wykorzystania zasobów ludzkich.   |
| <b>Procedury badania skoncentrowane na określonym ryzyku</b>                        | Dalsze procedury badania projektowane są, jako reakcja na oszacowane ryzyko. W związku z tym badania szczegółowe transakcji, które odnoszą się wyłącznie do ogólnie rozumianego ryzyka, mogą zostać znacząco ograniczone lub nawet wyeliminowane.  |
| <b>Zrozumienie kontroli wewnętrznej</b>   | Wymagane zrozumienie kontroli wewnętrznej pozwala biegłemu rewidentowi podejmować świadome decyzje co do operacyjnej skuteczności testów działania kontroli wewnętrznej. Badania zgodności/testy kontroli (dla niektórych mogą być przeprowadzane tylko raz na trzy lata) często oznaczają znacznie mniejszą ilość pracy do wykonania, niż w przypadku przeprowadzania rozległych badań szczegółowych. (Patrz Tom 2, Rozdział 17).   |
| <b>Przekazywanie kierownictwu istotnych spraw w odpowiednim czasie</b>              | Lepsze zrozumienie kontroli wewnętrznej może umożliwić biegłemu rewidentowi identyfikację słabości kontroli wewnętrznej (np.: w środowisku kontroli i w ogólnych kontrolach IT), które wcześniej nie zostały rozpoznane. Poinformowanie kierownictwa o tych słabościach w odpowiednim czasie pozwoli na podjęcie odpowiednich działań, które będą korzystne dla jednostki. Jednocześnie działania te mogą zaoszczędzić czas potrzebny na przeprowadzenie badania.  |

## 4.6 MSRF dla mniejszych badań

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty materiałów ilustrujących zastosowanie w MSRF  |
|--------------|---|
| 200.A63      | Gdy jest to odpowiednie, w materiałach ilustrujących zastosowanie i innych materiałach wyjaśniających w MSRF zawarte są dodatkowe rozważania określone dla badania mniejszych jednostek i jednostek sektora publicznego. Te szczególne uwagi pomagają w zastosowaniu wymogów MSRF do badania takich jednostek. Nie ograniczają one jednak, ani nie umniejszają odpowiedzialności biegłego rewidenta za zastosowanie i spełnianie wymogów MSRF.  |
| 200.A64      | Na potrzeby postanowień dodatkowych rozważań dotyczących badania mniejszych jednostek przez „mniejszą jednostkę” rozumie się jednostkę, wykazującą takie typowe cechy jakościowe jak:<br>(a) skoncentrowanie praw własności i zarządzania w ręku niewielkiej liczby osób (często jednej osoby - fizycznej albo innego przedsiębiorstwa, które jest właścicielem jednostki, pod warunkiem, że właściciel posiada stosowne cechy jakościowe); oraz<br>(b) jedna lub więcej z poniższych:<br>(i) proste lub nieskomplikowane transakcje;<br>(ii) prosta ewidencja księgową;<br>(iii) niewiele obszarów działalności i niewiele produktów w linii produkcyjnej;<br>(iv) nieliczne kontrole wewnętrzne;<br>(v) nieliczne szczeble kierownictwa odpowiedzialnego za szeroki zakres kontroli; lub<br>(vi) niewielka liczba pracowników, o rozległych obowiązkach.<br>Wykaz cech jakościowych nie jest wyczerpujący i nie dotyczy wyłącznie mniejszych jednostek, zaś mniejsze jednostki nie muszą koniecznie wykazywać wszystkich tych cech. |
| 200.A65      | Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek zawarte w MSRF, opracowano głównie mając na uwadze jednostki nienotowane. Niektóre zagadnienia mogą być jednak pomocne w badaniu mniejszych notowanych jednostek.   |
| 200.A66      | MSRF określają właściciela mniejszej jednostki zajmującego się bieżącym jej prowadzeniem, jako „właściciela - kierownika”.  |

MSRF nie rozróżniają podejścia do badania jednoosobowej jednostki od badania ogólnokrajowej jednostki zatrudniającej tysiące ludzi. Badanie sprawozdania finansowego jest badaniem sprawozdania finansowego. Dlatego też podstawowe podejście do badania nie ulega zmianie z tego powodu, że jednostka jest mała.

Pojęcie „badania sprawozdania finansowego” ma na celu przekazanie jasnego przesłania użytkownikom sprawozdania finansowego. Przesłaniem tym jest to, że biegły rewident uzyskał uzasadnioną pewność, iż sprawozdanie finansowe wolne jest od istotnych zniekształceń, niezależnie od rozmiaru i rodzaju jednostki, która była zbadana.

Do kwestii proporcjonalności odnieśli się pracownicy Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych IAASB w dokumencie zawierającym pytania i odpowiedzi, zatytułowanym „Proporcjonalne stosowanie MSRF stosownie do rozmiaru i złożoności jednostki”<sup>1</sup>, wydanym w sierpniu 2009 r. Celem dokumentu była pomoc biegłym rewidentom w zastosowaniu MSRF w sposób efektywny kosztowo. Odpowiedź na pytanie „Jak MSRF odnoszą się do cech odróżniających małe jednostki od dużych, bardziej skomplikowanych jednostek” była następująca:

„Cele biegłego rewidenta są takie same dla badania jednostek różnych rozmiarów i złożoności. Nie oznacza to jednak, że każde badanie będzie zaplanowane i przeprowadzone w identyczny sposób. MSRF uznają, że określone procedury badania, które podejmowane są dla osiągnięcia celów biegłego

<sup>1</sup> Proporcjonalne stosowanie MSRF stosownie do rozmiaru i złożoności jednostki jest dostępny na: [www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0](http://www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0)

rewidenta i spełnienia wymogów MSRF, mogą znacząco różnić się zależnie od tego, czy badana jednostka jest duża, czy mała i czy jest złożona lub stosunkowo prosta.

Dlatego wymogi MSRF koncentrują się na zagadnieniach, którymi biegły rewident musi się zająć w trakcie badania i zwykle nie zawierają szczegółowych procedur, które biegły rewident powinien wykonać.

MSRF także wyjaśniają, że odpowiednie podejście do badania przy zaprojektowaniu i przeprowadzeniu dalszych procedur badania zależy od oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta. Przykładowo na podstawie wymaganego zrozumienia jednostki i jej środowiska, w tym jej kontroli wewnętrznej oraz oszacowanych czynników ryzyka istotnych zniekształceń, biegły rewident może ustalić, że podejście mieszane wykorzystujące zarówno badania zgodności, jak i badania wiarygodności jest podejściem efektywnym w okolicznościach odpowiadającym oszacowanym czynnikom ryzyka. W innych przypadkach, na przykład w kontekście badania MSP, w którym nie ma wielu czynności kontrolnych do zidentyfikowania przez biegłego rewidenta, może on zdecydować, że bardziej efektywne jest przeprowadzenie dalszych procedur badania będących głównie procedurami badania wiarygodności.

Ważnym jest także zwrócenie uwagi, że MSRF uznają, iż odpowiednie zastosowanie zawodowego osądu jest niezbędne dla właściwego przeprowadzenia badania. W szczególności, zawodowy osąd jest konieczny w odniesieniu do decyzji o charakterze, harmonogramie i zakresie procedur badania zastosowanych do spełnienia wymagań MSRF i do zbierania dowodów badania. Chociaż biegły rewident MSP musi stosować zawodowy osąd, nie oznacza to, że może on zdecydować o nie stosowaniu wymogów MSRF, za wyjątkiem wyjątkowych okoliczności i pod warunkiem, że przeprowadzi alternatywne procedury badania dla osiągnięcia celu danego wymogu.”

Główne punkty powyższego fragmentu można podsumować jak poniżej:

- cele badania dla jednostki każdego rozmiaru są takie same;
- wymagane określone procedury badania mogą się znacząco różnić, w zależności od rozmiaru jednostki i od oszacowanych czynników ryzyka;
- MSRF koncentrują się na kwestiach, którymi musi zająć się biegły rewident, a nie na szczegółach konkretnych procedur;
- projekt dalszych procedur badania zależy od oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta;
- odpowiednie zastosowanie zawodowego osądu jest podstawą takiego dopasowania procedur, aby odpowiednio zareagować na oszacowane czynniki ryzyka; oraz
- zawodowy osąd nie może być stosowany do obchodzenia wymogów MSRF, za wyjątkiem rzadko spotykanych okoliczności.

Dodatkowo MSRF zawierają liczne paragrafy, które zajmują się określonymi zagadnieniami dotyczącymi badania sprawozdań finansowych MSP. Materiały te dostarczają użytecznych wytycznych dotyczących zastosowania konkretnych wymogów MSRF w kontekście badania sprawozdań finansowych MSP.

Niektóre propozycje skutecznego wprowadzenia w życie MSRF w mniejszych zleceniach zawarte są w poniższej ilustracji.

Ilustracja 4.6-1

### 1. Przeznacz czas na lekturę wyjaśnionych MSRF i przeszkol pracowników

Brak zrozumienia wymogów może prowadzić do:

- tego, że cały etap oszacowania ryzyka w badaniu stanie się „dodatkiem” do innych przeprowadzanych prac wiążących się z badaniem wiarygodności. Oszacowanie ryzyka powinno być motorem wyboru procedur badania do wykonania, nie zaś znormalizowanym wykazem procedur, które mogą być zastosowane w każdej jednostce. Celem oszacowania ryzyka jest skupienie wysiłków badania w obszarach, w których jest większe ryzyko istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym i zmniejszenie ich w mniej ryzykownych obszarach.
- sprawienia, że to, co powinno być prostym badaniem stanie się złożonym i czasochłonnym projektem. Może się tak stać, jeśli wysiłki skupione będą na wypełnianiu zbytecznych standardowych formularzy i list kontrolnych z badania, a nie na zastosowaniu zawodowego osądu do wyważenia czasu pracy stosownie do rozmiaru i złożoności badanej jednostki oraz występujących czynników ryzyka.
- nie spełniania wymogów MSRF („biegły rewident wykonuje”).

### 2. Przeznacz czas na porządne planowanie, niezależnie od tego jak małe jest zlecenie

Mówi się, że jedna godzina poświęcona planowaniu, może zaoszczędzić wiele godzin pracy. Często skuteczne planowanie badania jest różnicą pomiędzy jakościowym badaniem mieszczącym się w budżecie i badaniem o niskiej jakości przekraczającym budżet. Nie oznacza to, że koniecznym jest urządzanie spotkań w biurze dla zaangażowanych pracowników. W bardzo małych zleceniach planowanie można zrealizować poprzez krótkie dyskusje na początku zlecenia i w miarę postępów badania.

Kluczowe obszary, którymi należy zająć się w trakcie planowania:

- Zachęć pracowników do zidentyfikowania obszarów, w których zwykle procedury badania wydają się nadmierne w stosunku do rozpatrywanego ryzyka zniekształcenia.
- Poświęć czas na upewnienie się, że każdy członek personelu rozumie konieczność i cel dokumentacji, której skompletowanie wymaga się od nich. Personel może zmarnować wiele godzin próbując wypełnić niezrozumiałe dla niego formularze.
- Omów możliwości wystąpienia oszustwa. Zachęć personel do sceptycyzmu i dociekliwości, dając mu prawo do zgłaszania kwestii, obserwacji lub niewyjaśnionych zagadnień.
- Omów znane podmioty powiązane i charakter/rozmiar ich transakcji.
- Rozważ, czy dokumentacja badania sporządzona w poprzednich okresach, może być w prosty sposób aktualizowana o zmiany, które zaszły, zamiast przygotowywania jej ponownie od nowa. Dokumentacja i oszacowanie czynników ryzyka i mających znaczenie kontroli wewnętrznych powinno być wystarczające dla umożliwienia biegłym rewidentom zwiększenia zrozumienia jednostki i skupienia uwagi na nowych trendach w branży, kluczowych zmianach operacyjnych, nowych czynnikach ryzyka nieodłącznego i poprawionych kontrolach wewnętrznych w następnych okresach.



### 3. Oceń środowisko kontroli.

Przeznacz czas na zrozumienie rozległych kontroli wewnętrznych, które są częścią środowiska kontroli. Kontrole rozległe są całkiem inne od kontroli transakcji; odnoszą się do takich zagadnień jak uczciwość i etyka, nadzór korporacyjny, kompetencje pracowników, postawy kierownictwa w odniesieniu do kontroli, zapobieganie oszustwom, zarządzanie ryzykiem i nadzorowanie kontroli. Jeśli „sygnały z góry” są słabe, kierownictwo łatwo może ominąć kontrole i nawet najlepsze kontrole transakcyjne procesów, takich jak zakupy i sprzedaż, mogą być osłabione.

### 4. Staraj się dążyć do ciągłych usprawnień.

Niektórzy biegli rewidenci mają tendencję do ślepego podążania za przykładem poprzedniego biegłego rewidenta, co skutkuje tym, że akta odzwierciedlają to, co w było w zeszłym roku. O wiele lepszy jest ciągły przegląd/kwestionowanie prac przeprowadzonych w poprzednim roku i zidentyfikowanie zmian, które sprawią, że badanie będzie efektywniejsze i skuteczniejsze.

## 5. Kontrola wewnętrzna – cele i składniki

### Zawartość rozdziału

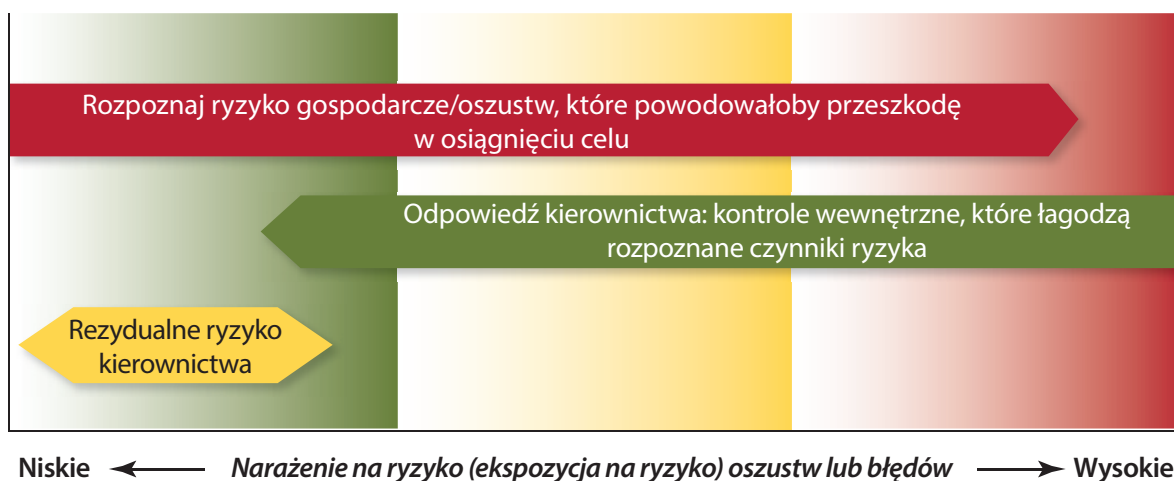
Skrótowe przedstawienie celu, zakresu i charakteru kontroli wewnętrznej dotyczącej sprawozdawczości finansowej, w tym pięciu elementów ocenianych przez biegłego rewidenta.

### Odpowiednie MSRF

315

Ilustracja 5.0-1

**Cel jednostki** = Sporządzenie sprawozdania finansowego, które nie jest istotnie zniekształcone



Pierwszy pasek na schemacie przedstawia wszystkie czynniki ryzyka działalności gospodarczej i oszustw, które mogą skutkować istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego (przed uwzględnieniem kontroli wewnętrznej). Drugi pasek przedstawia procedury kontroli zaprojektowane i wdrożone przez kierownictwo w celu zminimalizowania rozpoznanego ryzyka. Zakres, w jakim drugi pasek nie minimalizuje w pełni zidentyfikowanego ryzyka często nazywany jest rezydualnym ryzykiem kierownictwa.

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 315.4(c)     | Kontrola wewnętrzna - Proces zaprojektowany, wdrożony i stosowany przez osoby sprawujące nadzór nad jednostką, kierownictwo i inny personel w celu zapewnienia uzasadnionej pewności, że cele jednostki dotyczące wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i wydajności działalności oraz przestrzegania stosownych przepisów i regulacji prawnych Termin „kontrola” dotyczy wszystkich aspektów jednego lub kilku elementów kontroli wewnętrznej. |
| 315.12       | Biegły rewident zapoznaje się z kontrolą wewnętrzną znaczącą dla badania. Chociaż większość kontroli znaczących dla badania najczęściej dotyczy sprawozdawczości finansowej, nie wszystkie kontrole dotyczące sprawozdawczości finansowej mają znaczenie dla badania. Jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta ustalenie, czy kontrola wewnętrzna, występując pojedynczo lub łącznie, jest znacząca dla badania. (Patrz: par. A42-A65).                   |
| 315.13       | Zapoznając się z kontrolami, które są znaczące dla badania, biegły rewident ocenia model tych kontroli i określa, czy zostały one wdrożone przeprowadzając procedury w uzupełnieniu zapytań kierowanych do personelu jednostki. (Patrz: par. A66-A68).  |

## 5.1 Przegląd

Kontrola wewnętrzna jest zaprojektowana, wdrożona i wykonywana przez osoby sprawujące nadzór nad jednostką, kierownictwo i inny personel, przeciwdziałając zidentyfikowanemu ryzyku działalności gospodarczej i oszustw, które zagrażają osiągnięciu określonych celów, takich jak wiarygodność sprawozdawczości finansowej.

**Uwaga:** Kontrola jest zawsze zaprojektowana tak, by stanowiła reakcję na (ograniczała) możliwe ryzyko. Kontrola, która nie ogranicza ryzyka jest zbędna.

Pierwszym krokiem oceny modelu kontroli jest zidentyfikowanie czynników ryzyka, które wymagają ograniczenia przez kontrolę. Drugim krokiem jest rozpoznanie, które kontrole działają w odniesieniu do zidentyfikowanych czynników ryzyka.

## 5.2 Cele kontroli wewnętrznej

Kontrola wewnętrzna jest reakcją kierownictwa, mającą ograniczać zidentyfikowany czynnik ryzyka lub spełniać cel kontroli. Pomiędzy celami jednostki a wdrażaną w niej kontrolą wewnętrzną istnieje bezpośredni związek umożliwiający ich osiągnięcie. Po wyznaczeniu celów możliwe jest zidentyfikowanie i ocena ewentualnych zdarzeń (czynników ryzyka), które uniemożliwiałyby ich osiągnięcie. Opierając się na tych informacjach, kierownictwo może przygotować odpowiednie reakcje, które obejmą model kontroli wewnętrznej.

Cele kontroli wewnętrznej, mogą być podzielone na cztery główne kategorie:

- cele strategiczne na najwyższym szczeblu zarządzania, wspierające misję jednostki;
- sprawozdawczość finansową (kontrola wewnętrzna nad sprawozdawczością finansową);
- działalność operacyjną (kontrola operacyjna); oraz
- przestrzeganie przepisów prawa i regulacji.

Kontrola wewnętrzna istotna dla badania odnosi się głównie do sprawozdawczości finansowej. Dotyczy to sporządzania przez jednostkę sprawozdań finansowych dla celów zewnętrznych.

Elementy kontroli operacyjnej, takie jak planowanie produkcji i pracy, kontrola jakości oraz spełnianie wymogów BHP, z reguły nie są istotne dla badania, za wyjątkiem gdy:

- uzyskane informacje wykorzystywane są do przygotowania procedury analitycznej; lub
- wymagane jest ujawnienie tych informacji w sprawozdaniu finansowym.

Jeżeli na przykład statystyki produkcji zostałyby wykorzystane, jako podstawa procedury analitycznej, ważna jest kontrola dokładności tych danych. Jeżeli nieprzestrzeganie pewnych przepisów prawa i regulacji będzie miało bezpośredni i istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, ważna jest także kontrola służąca wykryciu i zgłoszeniu takiej niezgodności.

### **Elementy kontroli wewnętrznej**

Termin „kontrola wewnętrzna” użyty w MSRF 315 jest szerszy niż wyłącznie czynności kontrolne, takie jak podział obowiązków, zatwierdzenia i uzgodnienia kont itp. Kontrola wewnętrzna składa się z pięciu kluczowych elementów:

- środowiska kontroli;
- procesu oszacowania ryzyka przez jednostkę;
- systemu informacyjnego, obejmującego procesy gospodarcze mające znaczenie dla sprawozdawczości finansowej i przekazywania informacji;
- czynności kontrolnych mające znaczenie dla badania; oraz
- nadzorowania (monitoringu) kontroli wewnętrznej.

Elementy te są związane z celami sprawozdawczości finansowej jednostki, co widać na ilustracji poniżej.

### **Pięć elementów kontroli wewnętrznej**

Ilustracja 5.2-1



Podział kontroli wewnętrznej na pięć elementów zapewnia biegłym rewidentom użyteczne ramy ułatwiające zrozumienie różnych aspektów systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Należy jednak zauważyć, że:

- sposób, w jaki zaprojektowano i wdrożono system kontroli wewnętrznej, będzie różny w zależności od wielkości i stopnia złożoności jednostki. Mniejsze jednostki do osiągnięcia swoich celów wykorzystują często mniej sformalizowane sposoby, prostsze procesy i procedury. Chociaż pięć elementów kontroli wewnętrznej może nie być wyraźnie rozróżnionych, to ich podstawowe cele są tak samo ważne. Przykładowo właściciel - kierownik może (a przy braku dodatkowych pracowników powinien) spełniać funkcje przyporządkowane kilku elementom kontroli wewnętrznej.
- opis różnych aspektów kontroli wewnętrznej i ich wpływu na badanie może posiadać strukturę i terminologię różną od tej stosowanej w MSRF 315, jednak wszystkie pięć elementów musi być poddanych badaniu.
- najważniejsze znaczenie dla biegłego rewidenta ma sposób, w jaki określone kontrole zapobiegają lub wykrywają i korygują istotne zniekształcenia w grupach transakcji, saldach kont lub ujawnieniach oraz związanych z nimi stwierdzeniach.

W dalszej części przedstawiono podsumowanie wiadomości o pięciu elementach kontroli wewnętrznej.

### 5.3 Środowisko kontroli

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 315.14       | Biegły rewident poznaje środowisko kontroli. Częścią tej wiedzy jest ocena przez biegłego rewidenta czy:<br>(a) kierownictwo nadzorowane przez osoby sprawujące nadzór nad jednostką stworzyło i utrzymuje kulturę uczciwości i etycznego postępowania; oraz<br>(b) mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie odpowiednią podstawę dla innych składników kontroli wewnętrznej i czy te inne składniki nie są osłabione przez niedociągnięcia środowiska kontroli. (Patrz: par. A69-A78) |



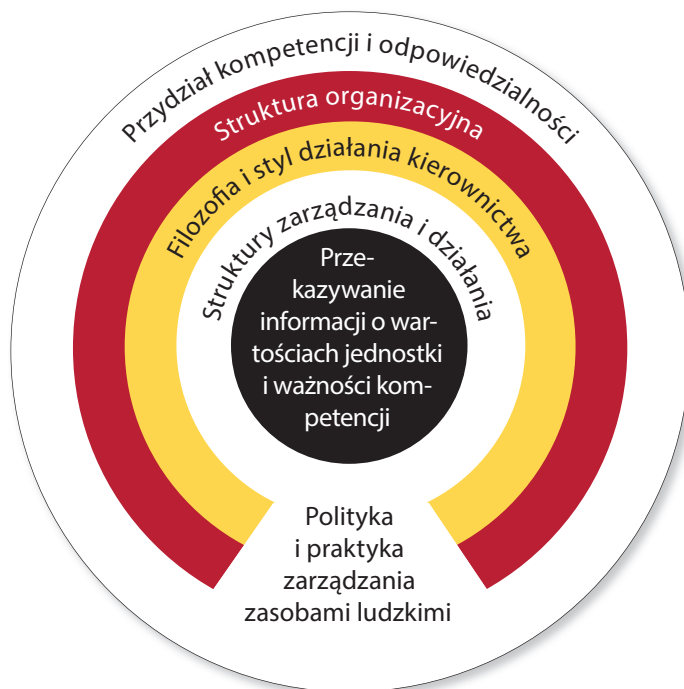
Środowisko kontroli jest podstawą skutecznej kontroli wewnętrznej, gdyż narzuca dyscyplinę i strukturę jednostki. Tworzy atmosferę w organizacji, wpływając na świadomość oraz postrzeganie kontroli przez jej członków.

Środowisko kontroli odnosi się do funkcji nadzoru i zarządzania. Dotyczy także postawy, świadomości i działania osób sprawujących nadzór nad jednostką oraz kierownictwa w zakresie kontroli wewnętrznej i jej znaczenia w jednostce.

**Uwaga:** Kontrole środowiska kontroli mają zwykle rozległy charakter. Nie będą bezpośrednio zapobiegać lub wykrywać i korygować istotnych zniekształceń. Zamiast tego będą stanowiły ważny fundament, na którym zbudowano wszystkie inne kontrole wewnętrzne.

Ilustracja 5.3.1 przedstawia różne elementy środowiska kontroli, które powinny być wzięte pod uwagę. Warto zauważyć, że znaczenie i kolejność (priorytet) tych elementów z pewnością będą różne w różnych jednostkach.

Ilustracja 5.3-1



Kontrole środowiska kontroli wpływają na dokonywaną przez biegłego rewidenta ocenę skuteczności innych konkretnych czynności kontrolnych, które mogą odnosić się do określonych obszarów, takich jak transakcje sprzedaży i kupna. Przykładowo, jeśli kierownictwo ma negatywny stosunek do kontroli, będzie to osłabiać skuteczność innych kontroli (np. sprzedaży itp.) niezależnie od tego jak dobrze byłyby one zaprojektowane.

Ocena modelu środowiska kontroli jednostki dokonana przez biegłego rewidenta obejmowałaby elementy opisane poniżej.

Ilustracja 5.3-2

| Kluczowe elementy brane pod uwagę  | Opis   |
|--|--|
| Przekazywanie informacji o uczciwości zawodowej i wartości etycznych oraz ich egzekwowanie | Uczciwość zawodowa i wartości etyczne są niezbędnymi (fundamentalnymi) elementami, wpływającymi na skuteczność modelu, administrację i nadzorowanie innych kontroli. |
| Przywiązanie do kompetencji  | Poglądy kierownictwa na poziom kompetencji dla poszczególnych stanowisk i przełożenie tych poziomów na wymagane umiejętności i wiedzę.                               |

| Kluczowe elementy brane pod uwagę                      | Opis   |
|--|--|
| <b>Udział osób sprawujących nadzór nad jednostką</b>   | Cechy osób sprawujących nadzór nad jednostką, takie jak: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ich niezależność od kierownictwa;</li> <li>• ich doświadczenie i pozycja;</li> <li>• zakres ich zaangażowania, informacje, które otrzymują oraz analiza ich działalności; i</li> <li>• stosowność podejmowanych działań, łącznie z poziomem zadawanych trudnych pytań i wykorzystywania do tego zarządzania oraz wzajemnych relacji z audytorami wewnętrznymi i biegłymi rewidentami.</li> </ul> |
| <b>Filozofia i styl działania kierownictwa</b>         | Podejście kierownictwa do podejmowania i zarządzania ryzykiem działalności gospodarczej oraz postawa i działania kierownictwa w zakresie sprawozdawczości finansowej, przetwarzania informacji, funkcji rachunkowości i personelu.   |
| <b>Struktura organizacyjna</b>                         | Struktura w ramach, której odbywa się planowanie, wykonywanie, kontrola i analiza czynności zmierzających do realizacji celów jednostki.   |
| <b>Przydział kompetencji i odpowiedzialności</b>       | W jaki sposób przydzielone są kompetencje i odpowiedzialność za działalność operacyjną oraz jak ustalana jest podległość raportowania i hierarchia uprawnień.  |
| <b>Zasady i praktyki zarządzania zasobami ludzkimi</b> | Rekrutacja, przeszkolenie wstępne (wprowadzenie), szkolenia, ocena, doradztwo, awanse, wynagrodzenia i działania naprawcze.  |

Opisane powyżej kontrole są rozległe i dotyczą całej jednostki, a ich ocena często jest bardziej subiektywna niż ocena tradycyjnych czynności kontrolnych (np. podziału obowiązków). Dlatego biegli rewidentzi muszą opierać się na zawodowym osądzie podczas ich oceny.

W niektórych sytuacjach silne środowisko kontroli może zrekompensować, a nawet zastąpić słabą kontrolę transakcji. Słabości środowiska kontroli mogą jednak podważyć, a nawet zanegować, dobry projekt innych elementów kontroli wewnętrznej. W sytuacji, gdy nie występowałyby kultura uczciwości i etycznego postępowania, to biegły rewident musiałby rozważyć, które rodzaje (dodatkowych) procedur badania pozwoliłyby na skuteczne wykrycie istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym. W niektórych przypadkach biegły rewident może uznać, że kontrola wewnętrzna nie działa i jedyną możliwością jest odstąpienie od zlecenia.

### **Środowisko kontroli w mniejszych jednostkach**

Środowisko kontroli w małych jednostkach różnić się będzie od tego w większych jednostkach, ale jest równie ważne. Szczególnie wtedy, gdy jednostka nie ma pracowników lub zasobów do wdrożenia tradycyjnych czynności kontrolnych, takich jak podział obowiązków.

W mniejszych jednostkach aktywne zaangażowanie kompetentnego właściciela - kierownika (mocne środowisko kontroli) może z powodzeniem ograniczyć potrzebę innych czynności kontrolnych, takich jak podział obowiązków. W związku z tym to mocne środowisko kontroli może służyć pośrednio zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu niektórych rodzajów zniekształceń. Przykładowo, gdy właściciel - kierownik dokonuje przeglądu i zatwierdza poszczególne transakcje przed ich zakończeniem, może to służyć zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu pewnych określonych błędów lub oszustw. Jednakże, to mocne środowisko kontroli nie zminimalizowałoby innych czynników ryzyka, takich jak ominięcie kontroli przez kierownictwo.

Zwykle w mniejszych jednostkach będzie mniej dostępnej dokumentacji potwierdzającej kontrole środowiska kontroli. Dlatego też podejście, świadomość i działania kierownictwa (np. właścicieli - kierowników) będą stanowić bazę dla oceny modelu i wdrożenia kontroli. Przykładowo, większe jednostki często wyposażają pracowników w kodeks postępowania, który opisuje akceptowalne zachowania i konsekwencje naruszenia kodeksów lub reguł. Mniejsze jednostki mogą przekazywać informacje o podobnych wartościach i akceptowalnych zachowaniach ustnie oraz poprzez kierownictwo, które daje przykład.

Jeżeli w dokumentacji nie ma potwierdzenia działania określonej kontroli, biegły rewident mógłby przygotować notatkę do akt. Przykładowo, odnosząc się do tego czy przekazywana i egzekwowana jest uczciwość zawodowa i wartości etyczne, biegły rewident może:

- w trakcie dyskusji z kierownictwem zidentyfikować wartości jednostki, akceptowalne zachowania i egzekwujące je działania. Wtedy biegły rewident mógłby ocenić, czy są one wystarczające, aby ustosunkować się do modelu kontroli.
- zapytać jednego lub dwóch pracowników o to, jakie są w firmie, w ich przekonaniu, wartości, akceptowalne zachowania i działania je egzekwujące. Wywiady te odnosiłyby się do tego, czy przekazano informację o wartościach kierownictwa, akceptowalnych zachowaniach i formach ich egzekwowania. Dotyczyłoby to wdrożenia kontroli.

#### UWAGA

Małe jednostki zazwyczaj niechętnie dokumentują kontrole wewnętrzne, które działają nieformalnie. Często jednak poświęcenie czasu na udokumentowanie niektórych ważniejszych zasad i procedur może mieć zalety dla kierownictwa. Takie zasady i procedury można przedstawić nowym pracownikom jednostki i zamiast przeprowadzania w każdym okresie wywiadu, można zaoszczędzić czas badania. W cytowanym powyżej przykładzie, nawet najmniejsza jednostka może przygotować prostą deklarację wartości i akceptowalnych zachowań, które mogłaby przedstawiać pracownikom i którą kierowano by się, przy pojawieniu się problemów.

W poniższej tabeli przedstawiono kluczowe obszary do rozpatrzenia przy ocenie środowiska kontroli w mniejszych jednostkach.



Ilustracja 5.3-3

| Element kontroli   | Kluczowe zagadnienie   | Możliwe kontrole  |
|--|--|---|
| <b>Przekazywanie i egzekwowanie uczciwości zawodowej i wartości etycznych</b>                    | Jakie działania kierownictwa służą wyeliminowaniu lub zminimalizowaniu bodźców lub pokus mogących sprowokować personel do nieuczciwych, nielegalnych lub nieetycznych działań? | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kierownictwo stale wykazuje zaangażowanie na rzecz wysokich standardów etycznych, zarówno słowami, jak i działaniami.</li> <li>• Kierownictwo likwiduje lub zmniejsza bodźce lub pokusy, które mogą prowokować personel do nieuczciwych, nielegalnych lub nieetycznych działań.</li> <li>• Istnieje kodeks postępowania lub jego ekwiwalent, który określa oczekiwane standardy zachowań etycznych i moralnych.</li> <li>• Pracownicy jasno rozumieją jakie zachowanie jest akceptowalne, a jakie nie i wiedzą co robić, kiedy spotkają się z przypadkiem niewłaściwego zachowania.</li> <li>• Kiedy jest to wymagane podejmowane są działania egzekwujące.</li> </ul> |
| <b>Przywiązanie do kompetencji</b>   | Czy personel ma wiedzę i umiejętności niezbędne do realizacji swoich zadań?  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kierownictwo podejmuje niezbędne kroki dla upewnienia się, że personel ma wymaganą wiedzę i umiejętności niezbędne na zajmowanym stanowisku.</li> <li>• Istnieją opisy stanowisk i są one skutecznie wykorzystywane.</li> <li>• Kierownictwo udostępnia personelowi programy szkoleniowe dotyczące odpowiednich tematów.</li> <li>• Wstępne i bieżące dostosowywanie umiejętności pracowników do opisów ich stanowisk</li> </ul>   |
| <b>Udział osób sprawujących nadzór nad jednostką (OSN) (innych niż, kierownictwo będące OSN)</b> | Czy skuteczny jest nadzór (o ile występuje) sprawowany nad działalnością jednostki?  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Większość OSN jest niezależna od kierownictwa.</li> <li>• OSN mają odpowiednie doświadczenie, pozycję i kompetencje w dziedzinie finansów.</li> <li>• Znaczące kwestie i wyniki finansowe przekazano OSN na czas.</li> <li>• OSN pełnią skuteczny nadzór nad działalnością kierownictwa. Obejmuje on zadawanie trudnych pytań i domaganie się na nie odpowiedzi.</li> <li>• OSN spotykają się regularnie, a protokoły ze spotkań są sporządzane na czas.</li> </ul>  |

| Element kontroli                                 | Kluczowe zagadnienie  | Możliwe kontrole  |
|--|---|---|
| <b>Filozofia i styl działania kierownictwa</b>   | Jaki jest stosunek i działania kierownictwa w zakresie sprawozdawczości finansowej? | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kierownictwo przedstawia pozytywną postawę i działania w stosunku do:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- prawidłowej kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową (w tym ominięciami kontroli przez kierownictwo i innymi oszustwami),</li> <li>- odpowiedniego wyboru/zastosowania zasad rachunkowości,</li> <li>- kontroli przetwarzania informacji, oraz</li> <li>- sposobu traktowania personelu księgowego.</li> </ul> </li> <li>• Kierownictwo ustanowiło procedury uniemożliwiające nieautoryzowany dostęp lub zniszczenie aktywów, dokumentów i zapisów.</li> <li>• Kierownictwo analizuje czynniki ryzyka działalności gospodarczej i podejmuje odpowiednie działania.</li> </ul> |
| <b>Struktura organizacyjna</b>                   | Czy została stworzona odpowiednia struktura organizacyjna?                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Struktura organizacyjna jest odpowiednia i ułatwia osiąganie celów jednostki, funkcji operacyjnych i wymogów regulacyjnych.</li> <li>• Kierownictwo dobrze rozumie swoją odpowiedzialność i uprawnienia do prowadzenia działalności gospodarczej, posiada wymagane doświadczenie i odpowiedni poziom wiedzy do wykonywania przydzielonych zadań.</li> <li>• Struktura jednostki ułatwia terminowy przepływ wiarygodnych informacji do odpowiednich ludzi dla potrzeb planowania i kontroli.</li> <li>• Rozbieżne obowiązki są rozdzielone, o ile jest to możliwe.</li> </ul>   |
| <b>Przydział kompetencji i odpowiedzialności</b> | Czy kluczowe obszary uprawnień i odpowiedzialności zostały właściwie przypisane?    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Istnieją zasady i procedury autoryzacji i zatwierdzania transakcji.</li> <li>• Istnieje właściwa podległość służbowa i odpowiedzialności (odpowiednia do rozmiaru jednostki i charakteru jej działalności).</li> <li>• Opisy stanowisk zawierają odpowiedzialność powiązaną z kontrolą.</li> </ul>   |

| Element kontroli                                | Kluczowe zagadnienie   | Możliwe kontrole  |
|---|--|---|
| Zasady i praktyki zarządzania zasobami ludzkimi | <p>Jakie standardy obowiązują dla zagwarantowania?</p> <p>Zatrudnienia ludzi godnych zaufania i o najwyższych kompetencjach?</p> <p>Zapewnienia szkoleń gwarantujących, że personel potrafi wykonać swoją pracę?</p> <p>Uzależnienia awansów od oceny pracowników?</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kierownictwo ustanawia/egzekwuje standardy zatrudniania najbardziej wykształconych osób.</li> <li>• Praktyki rekrutacji obejmują wywiady przy zatrudnieniu, weryfikację przygotowania zawodowego i przekazanie informacji o wartościach, oczekiwanych zachowaniach i stylu działania kierownictwa.</li> <li>• Ocena wykonanej pracy jest dokonywana okresowo, wyniki są przeglądane z każdym z pracowników i podejmowane są odpowiednie działania.</li> <li>• Zasady szkolenia odnoszą się do przyszłych ról i odpowiedzialności, oczekiwanego poziomu wyników i zmieniających się potrzeb.</li> </ul> |

## 5.4 Oszacowanie ryzyka

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 315.15       | <p>Biegły rewident ustala, czy w jednostce działa proces:</p> <p>(a) Rozpoznania ryzyka działalności gospodarczej mające znaczenie dla celów sprawozdawczości finansowej;</p> <p>(b) Oszacowania znaczenia tego ryzyka;</p> <p>(c) Oceny prawdopodobieństwa jego wystąpienia; oraz</p> <p>(d) Decydowania o działaniach odnoszących się do reakcji na to ryzyko. (Patrz: par. A79)</p>   |
| 315.16       | <p>Jeżeli jednostka ustanowiła taki proces (zwany dalej „procesem oszacowania ryzyka przez jednostkę”), biegły rewident poznaje go i jego skutki. Jeżeli biegły rewident identyfikuje czynniki ryzyka istotnego zniekształcenia, których nie udało się kierownictwu zidentyfikować, to ocenia, czy ryzyko to jest takiego rodzaju, iż mogło zostać rozpoznane przez biegłego rewidenta w procesie oszacowania ryzyka przez jednostkę. Jeżeli ryzyko takie występuje, biegły rewident ustala, dlaczego nie powiódł się proces zidentyfikowania go i ocenia, czy jest on odpowiedni do okoliczności lub czy występuje istotna słabość kontroli wewnętrznej związana z procesem oszacowania ryzyka przez jednostkę.</p> |
| 315.17       | <p>Jeśli jednostka nie ustanowiła takiego procesu lub posiada ad hoc, biegły rewident omawia z kierownictwem, czy zostały rozpoznane czynniki ryzyka działalności gospodarczej mające znaczenie dla celów sprawozdawczości finansowej i w jaki sposób na nie zareagowano. Biegły rewident ocenia czy brak udokumentowanego procesu oszacowania ryzyka jest odpowiedni w danych okolicznościach lub ustala, czy stanowi on znaczące niedociągnięcie kontroli wewnętrznej. (Patrz: par. A80)</p>   |

## Oszacowanie ryzyka

Proces oszacowania ryzyka dostarcza kierownictwu informacji potrzebnych do określenia, jakie ryzyko gospodarcze/oszustw powinno podlegać zarządzaniu oraz ewentualnych działań, jakie należy wtedy podjąć. Kierownictwo może inicjować plany, programy lub działania zajmujące się określonymi czynnikami ryzyka lub może zdecydować o zaakceptowaniu ryzyka ze względu na koszt lub inne względy.

Jeśli proces oszacowania ryzyka przez jednostkę jest właściwie dopasowany do okoliczności, to może on pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji ryzyka istotnych zniekształceń. Proces oszacowania ryzyka zwykle odnosiłby się do takich zagadnień, jak:

- zmiany środowiska operacyjnego;
- nowy personel wyższego szczebla;
- nowe lub zreorganizowane systemy informatyczne;
- gwałtowny wzrost;
- nowe technologie;
- nowe modele biznesowe, produkty lub działania;
- restrukturyzacja przedsiębiorstwa (łącznie z zbyciem części jednostki i przejęciami);
- rozszerzona działalność zagraniczna; oraz
- nowe wytyczne rachunkowości.

W mniejszych jednostkach, w których sformalizowany proces oszacowania ryzyka może nie występować, biegły rewident powinien omówić z kierownictwem sposoby identyfikacji i zarządzania ryzykiem gospodarczym w jednostce.

Biegły rewident powinien przyjrzeć się sposobowi, w jaki kierownictwo:

- identyfikuje ryzyko ważne dla sprawozdawczości finansowej;
- określa wagę ryzyka;
- ocenia prawdopodobieństwo jego wystąpienia; oraz
- decyduje o działaniach zarządzania nim.

Jeżeli biegły rewident identyfikuje ryzyko istotnych zniekształceń, którego nie udało się zidentyfikować kierownictwu, powinien on rozważyć:

- Dlaczego procesy kierownictwa zawiodły?
- Czy procesy są odpowiednie do okoliczności?

Jeżeli w procesie oszacowania ryzyka przez jednostkę występuje istotna słabość (lub proces ten nie występuje), należałoby przekazać informacje o tym kierownictwu i osobom sprawującym nadzór nad jednostką.

**Warunki i zdarzenia, które mogą wskazywać na ryzyko istotnych zniekształceń**

Załącznik 2 do MSRF 315 zawiera użyteczny wykaz możliwych warunków i zdarzeń, które mogą wskazywać na występowanie ryzyka istotnych zniekształceń.

**5.5 System informacyjny**

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 315.18       | Biegły rewident poznaje system informacyjny, łącznie z odpowiednimi procesami działalności gospodarczej, znaczącymi dla sprawozdawczości finansowej, co obejmuje następujące obszary: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) grupy transakcji stanowiących przedmiot działalności jednostki, które są znaczące dla sprawozdania finansowego;</li> <li>(b) procedury stosowane zarówno w ramach technologii informacyjnych (IT), jak i systemów ręcznych, za pomocą których transakcje te są rozpoczynane, rejestrowane, przetwarzane, korygowane w miarę potrzeb, przenoszone do księgi głównej i wykazywane w sprawozdaniu finansowym;</li> <li>(c) odpowiednie zapisy księgowo, potwierdzające informacje i specyficzne konta w sprawozdaniu finansowym, stosowane do rozpoczynania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania transakcji; korygowania niepoprawnych informacji i sposobu przenoszenia informacji do księgi głównej. Zapisy mogą być dokonywane w formie elektronicznej albo ręcznej;</li> <li>(d) sposób, w jaki system informacyjny ujmuje zdarzenia i warunki inne niż transakcje, znaczące dla sprawozdania finansowego;</li> <li>(e) proces sprawozdawczości finansowej stosowany do sporządzania sprawozdania finansowego jednostki łącznie ze znaczącymi oszacowaniami i ujawnieniami księgowymi; oraz</li> <li>(f) kontrole zapisów w dzienniku, w tym niestandardowych zapisów stosowanych do zarejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych operacji gospodarczych lub korekt. (Patrz: par. A81-A85)</li> </ul> |
| 315.19       | Biegły rewident poznaje sposób, w jaki jednostka przekazuje informacje o rolach i odpowiedzialności oraz znaczących zagadnieniach związanych ze sprawozdawczością finansową, w tym o: (Patrz: par. A86-A87) <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) wymianie informacji pomiędzy kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór nad jednostką; oraz</li> <li>(b) informacjach przekazywanych na zewnątrz, takich jak na rzecz organów regulacyjnych.</li> </ul>  |



Kierownictwo (i osoby sprawujące nadzór nad jednostką), potrzebują wiarygodnych informacji do:

- zarządzania jednostką (np. planowania, budżetowania, nadzorowania wyników, alokowania zasobów, ustalania cen i przygotowywania sprawozdania finansowego dla celów sprawozdawczych);
- osiągnięcia celów; oraz
- rozpoznania, oszacowania i reakcji na czynniki ryzyka.

Wymaga to zidentyfikowania, ujęcia i zakomunikowania/przekazania na czas stosownych informacji personelowi (na wszystkich poziomach jednostki) potrzebnych mu do podejmowania decyzji.

System informacyjny składa się z infrastruktury (składników fizycznych i sprzętu komputerowego), oprogramowania, ludzi, procedur i danych. Wiele systemów informacyjnych szeroko stosuje technologie informacyjne (IT). Identyfikują one, ujmują, przetwarzają i rozpowszechniają informacje pomagające osiągnąć cele sprawozdawczości finansowej i kontroli wewnętrznej.

W skład systemu informacyjnego istotnego dla sprawozdawczości finansowej wchodzi procesy działalności gospodarczej jednostki i system księgowy, zaprezentowany poniżej.

Ilustracja 5.5-1

|  |  |
|--|--|
| <b>Procesy działalności gospodarczej</b><br>(sprzedaż, zakupy, płace itp.) | Procesy działalności gospodarczej to zorganizowane zbiory czynności zaprojektowanych dla uzyskania konkretnego wyniku. Prowadzą do zarejestrowania transakcji, przetworzenia i raportowania przez system informacyjny. |
| <b>System księgowy</b>   | Obejmuje on oprogramowanie księgowe, arkusze elektroniczne oraz zasady i procedury używane do sporządzenia okresowych raportów finansowych, sprawozdania finansowego na koniec okresu i ujawnień.                      |

System informacyjny posiada procedury, zasady i zapisy (ręczne i zautomatyzowane) zaprojektowane w odniesieniu do poniższych zagadnień.

Ilustracja 5.5-2

Dane wejściowe

Transakcje, zdarzenia i warunki

Procesy  
działalności  
gospodarczej

Rozpoczęcie, rejestrowanie, przetwarzanie i raportowanie transakcji (łącznie ze zdarzeniami/warunkami) i dla zapewnienia odpowiedzialności (zabezpieczenia, klasyfikacja, pomiar itp.) za objęte nią aktywa, zobowiązania i kapitał własny  
Rozwiązanie problemu błędnie przetworzonych transakcji  
Przetworzenie i wyjaśnienie przypadków ręcznego sterowania systemem lub obejścia kontroli

Systemy  
księgowe

Przekaz informacji z systemów przetwarzania transakcji do księgi głównej  
Ujęcie informacji o odpowiednich zdarzeniach/warunkach innych niż transakcje (amortyzacja aktywów, wycena zapasów, należności itp.)  
Zgromadzenie, zarejestrowanie, przetworzenie, podsumowanie i odpowiednie zaraportowanie innych informacji wymaganych do ujawnienia w sprawozdaniu finansowym  
Zastosowanie w dzienniku standardowych lub innych zapisów do zarejestrowania transakcji, oszacowań i korekt

Dane wyjściowe

Sprawozdanie finansowe (zawierające ujawnienia informacji)

W większych spółkach systemy informacyjne mogą być skomplikowane, zautomatyzowane i wysoce zintegrowane. Mniejsze spółki często będą bazować na ręcznych lub pojedynczych aplikacjach technologii informacyjnej.

### UWAGA

Wiele powszechnie stosowanych oprogramowań w rachunkowości (nawet mniejszych) jest wyposażonych w różne wbudowane kontrole aplikacji, które mogą być wykorzystane do poprawienia kontroli nad sprawozdawczością finansową. Kontrole te obejmują zautomatyzowane uzgodnienia, raportowanie wyjątków w celu ich przeglądu przez kierownictwo i zapewnienie ogólnej spójności raportowania finansowego.

Poznając system informacyjny (łącznie z procesami działalności gospodarczej), biegły rewident mógłby odnieść się (poza powyższej zilustrowanymi kwestiami) do zagadnień opisanych poniżej.

Ilustracja 5.5-3

| Zidentyfikuj  | Odnieś się do   |
|---|---|
| Użyte źródła informacji                             | <p>Jakie grupy transakcji są istotne dla sprawozdania finansowego?</p> <p>W jak sposób inicjowane są transakcje w procesach działalności gospodarczej jednostki?</p> <p>Jaka istnieje dokumentacja księgową (elektroniczna lub ręczną)?</p> <p>W jaki sposób system wychwytuje zdarzenia i warunki (inne niż grupy transakcji), które są istotne dla sprawozdania finansowego?</p>  |
| W jaki sposób są ujmowane i przetwarzane informacje | <p>Jakie procesy sprawozdawczości finansowej stosowane są do:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• rozpoczynania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania transakcji i transakcji niestandardowych (np. transakcji z podmiotami powiązаныmi itp.); oraz</li> <li>• sporządzania sprawozdania finansowego wraz ze znaczącymi oszacowaniami księgowymi i ujawnieniami?</li> </ul> <p>Jakie procedury odnoszą się do:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• czynników ryzyka istotnych zniekształceń związanych z ominięciem kontroli, obejmującym zastosowanie standardowych i niestandardowych zapisów w dzienniku;</li> <li>• ominięcia lub zawieszenia działania zautomatyzowanych kontroli; oraz</li> <li>• identyfikacji wyjątków i raportowania działań podjętych w celu ich naprawienia?</li> </ul> |

| Zidentyfikuj                               | Odnieś się do   |
|--|---|
| Jak wykorzystywane są uzyskane informacje? | <p>W jaki sposób jednostka informuje o roli i odpowiedzialności sprawozdawczości finansowej oraz znaczących zagadnieniach z nią związanych?</p> <p>Jakie raporty są regularnie uzyskiwane z systemu i w jaki sposób są one wykorzystywane do zarządzania jednostką?</p> <p>Jakie informacje przedstawiane są przez kierownictwo osobom sprawującym nadzór nad jednostką (innym niż kierownictwo) i stronom zewnętrznym, takim jak władze nadzorujące?</p> |

### **Przekazywanie informacji (komunikacja)**

Przekazywanie informacji jest kluczowym składnikiem skutecznych systemów informacyjnych. Dlatego też, jeżeli informacje mają być użyte w procesie podejmowania decyzji i dla ułatwienia działania kontroli wewnętrznej, muszą być komunikowane terminowo właściwym osobom (zarówno wewnątrz firmy jak i na zewnątrz).

Skuteczna komunikacja wewnętrzna pomaga personelowi jednostki zrozumieć cele kontroli wewnętrznej, funkcjonujące procesy działalności gospodarczej oraz ich indywidualne role i odpowiedzialność. Pomaga ona także zrozumieć zakres, w jakim działania poszczególnych osób związane są z pracą innych i sposoby zgłaszania wyjątków na odpowiedni wyższy szczebel w jednostce.

Środki komunikacji mogą być nieformalne (ustne) lub formalne (tj. udokumentowane w polityce i instrukcjach sprawozdawczości finansowej).

Komunikacja wewnętrzna pomiędzy najwyższym kierownictwem i pracownikami w mniejszych jednostkach, często jest łatwiejsza i mniej formalna z powodu mniejszej liczby szczebli zarządzania i personelu oraz większej dostępności i obecności kierownictwa.

Skuteczna komunikacja zewnętrzna zapewnia przekazywanie informacji o zagadnieniach mających wpływ na osiągnięcie celów sprawozdawczości finansowej odpowiednim stronom zewnętrznym, takim jak kluczowi interesariusze, instytucje finansowe, instytucje regulacyjne lub agencje rządowe.

### **Brak dokumentacji systemów IT**

Mniejsze jednostki mogą mieć mniej zaawansowane i mniej dokładnie udokumentowane systemy informacyjne i komunikacji. Jeśli kierownictwo nie ma obszernych opisów procedur księgowych, wyrafinowanej dokumentacji księgowej lub spisanych zasad, zrozumienie wymagane od biegłego rewidenta będzie uzyskane raczej poprzez wywiady i obserwacje, niż przegląd dokumentacji.



## 5.6 Czynności kontrolne

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 315.20       | Biegły rewident poznaje czynności kontrolne znaczące dla badania, których poznanie jest niezbędne do oszacowania ryzyko istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń i zaprojektowania dalszych procedur badania będących reakcją na oszacowane ryzyko. Badanie nie wymaga poznania wszystkich czynności kontrolnych związanych z każdą znaczącą grupą transakcji, saldem konta i ujawnieniem w sprawozdaniu finansowym lub z każdym dotyczącym ich stwierdzeniem. (Patrz: par. A88-A94) |
| 315.21       | Poznając czynności kontrolne jednostki, biegły rewident poznaje także sposób, w jaki jednostka zareagowała na ryzyko wynikające z technologii informacyjnych. (Patrz: par. A95-A97)  |

### Czynności kontrolne

Czynności kontrolne to zasady i procedury, które pomagają zagwarantować wykonanie zaleceń kierownictwa. Mogą na przykład obejmować kontrole gwarantujące zablokowanie wysyłki dóbr, gdy stwierdzono ryzyko braku zapłaty lub dokonywanie jedynie zatwierdzonych zakupów. Kontrole te odnoszą się do czynników ryzyka, które gdyby nie zostały ograniczone, mogłyby zagrozić realizacji celów jednostki.

Czynności kontrolne (zarówno w systemach informatycznych, jak i ręcznych) zaprojektowano dla ograniczania czynników ryzyka związanych z codziennymi działaniami, takimi jak obsługa transakcji (procesów działalności gospodarczej takich jak sprzedaż, zakupy, płace) i zabezpieczanie aktywów.

Procesy działalności gospodarczej to zorganizowane zbiory czynności zaprojektowanych dla uzyskania konkretnego wyniku. Kontrole procesów gospodarczych można podzielić na prewencyjne, wykrywające i korygujące lub kompensujące, albo sterujące, jak przedstawiono poniżej.

Ilustracja 5.6-1

| Klasyfikacja kontroli              | Opis  |
|------------------------------------|---|
| Kontrole prewencyjne               | Zapobiegają błędom lub nieprawidłowościom.  |
| Kontrole wykrywające               | Identyfikują błędy lub nieprawidłowości po ich wystąpieniu, tak aby możliwe było podjęcie czynności korygujących.     |
| Kontrole kompensujące              | Dostarczają pewną gwarancję w sytuacjach, gdy ograniczone zasoby mogą wykluczać inne, bardziej bezpośrednie kontrole. |
| Kontrole sterujące<br>(np. zasady) | Nakierowują działania na osiągnięcie pożądaných celów.  |

Charakter kontroli procesów gospodarczych może być różny w zależności od określonych zastosowań.

Typowe kontrole na poziomie procesów gospodarczych obejmują zagadnienia przedstawione poniżej.

Ilustracja 5.6-2

| Kontrole                               | Opis   | Przykłady  |
|--|--|--|
| <b>Podział obowiązków</b>              | Kontrole te mogą ograniczać możliwości osób mogących popełniać i ukrywać błędy lub oszustwa.   | Pracownik odpowiedzialny za przetwarzanie danych dotyczących należności nie ma dostępu do przyjmowania wpłat gotówkowych.  |
| <b>Kontrole zatwierdzające</b>         | Kontrole te określają, kto ma uprawnienie do zatwierdzania różnych rutynowych i nie rutynowych transakcji i zdarzeń.   | Przypisanie odpowiedzialności do autoryzacji: <ul style="list-style-type: none"> <li>• zatrudniania nowych pracowników;</li> <li>• dokonywania inwestycji;</li> <li>• zamawiania towarów i usług; oraz</li> <li>• przedłużania kredytu dla klienta.</li> </ul> |
| <b>Uzgodnienia kont</b>                | Obejmują one przygotowywanie i weryfikację uzgodnień kont terminowo oraz podejmowanie niezbędnych działań korygujących.  | Uzgodnienia kont bankowych, transakcji sprzedaży, sald rozrachunków w grupie, kont przejściowych itd.  |
| <b>Kontrole aplikacji IT</b>           | Kontrole te są zaprogramowane w aplikacjach IT, dotyczących np. sprzedaży i zakupów. Obejmują w pełni zautomatyzowane lub częściowo zautomatyzowane kontrole.  | Sprawdzanie dokładności arytmetycznej zapisów, ustalanie ceny na fakturach, opracowanie danych wejściowych, sprawdzanie ciągów numerycznych i generowanie raportów wyjątków do przeglądu przez kierownictwo.   |
| <b>Przeglądy rzeczywistych wyników</b> | Kontrole te wiążą się z regularnymi przeglądami i analizami rzeczywistych wyników w porównaniu do budżetów, prognoz i wyników poprzedniego okresu. Wymaga to także powiązania ze sobą różnych zbiorów danych (operacyjnych i finansowych) i porównania danych wewnętrznych z zewnętrznymi źródłami informacji. Mogłyby zostać wykryte nieoczekiwane odchylenia i podjęte działania korygujące. | Analiza wyników działalności operacyjnej, porównująca rzeczywiste wyniki do budżetu i sprawdzająca odchylenia.   |
| <b>Kontrole fizyczne</b>               | Kontrole te związane są z fizycznym bezpieczeństwem aktywów i dozwolonym dostępem do siedziby jednostki, dokumentacji księgowej, programów komputerowych i plików z danymi.  | Takie kontrole składają się z zabezpieczenia aktywów (zamknięcie drzwi i ograniczenie dostępu do zapasów/zapisów) oraz porównywanie wyników okresowych inwentaryzacji gotówki, papierów wartościowych i zapasów z dokumentacją księgową.                       |

### Mniejsze jednostki

Czynności kontrolne zaprojektowano, aby bezpośrednio zapobiegać występowaniu zniekształceń lub wykrywać i następnie korygować zniekształcenia po ich wystąpieniu. W mniejszych jednostkach pojęcie podstawowych czynności kontrolnych często jest podobne do tego w większych jednostkach, lecz ich przydatność dla biegłego rewidenta może się znacząco różnić. Rozważ następujące.

Ilustracja 5.6-3

| Czynności kontrolne w mniejszych jednostkach  | Uwagi   |
|---|---|
| Nieformalna i ograniczona dokumentacja  | Wiele kontroli może działać nieformalnie i mogą nie być poprawnie udokumentowane. Przykładowo, przyznawanie klientom kredytu może w większym stopniu polegać na osądzie i wiedzy kierownika, niż na wcześniej ustanowionych limitach zadłużenia.  |
| Ograniczony zakres  | Czynności kontrolne (w istniejącym zakresie) najczęściej powiązane są z głównymi cyklami transakcji, takimi jak przychody, zakupy i wydatki na rzecz pracowników.   |
| Czynniki ryzyka mogą być ograniczone przez środowisko kontroli<br>(Patrz Tom 1, Rozdział 5.3) | Pewne typy czynności kontrolnych mogą nie mieć znaczenia, z uwagi na kontrole wdrożone przez wyższe kierownictwo. Na przykład, zatwierdzanie znaczących transakcji przez kierownictwo może zapewnić silną kontrolę nad ważnymi saldami kont i transakcjami, zmniejszając lub usuwając potrzebę bardziej szczegółowych czynności kontrolnych. Pewne zniekształcenia transakcyjne (zwykle objęte czynnościami kontrolnymi w większych jednostkach) mogą być ograniczone przez: <ul style="list-style-type: none"> <li>• kulturę korporacyjną podkreślającą znaczenie kontroli;</li> <li>• zatrudnianie wysoce kompetentnych pracowników;</li> <li>• monitorowanie realizacji budżetu w odniesieniu do przychodów i wydatków;</li> <li>• wymóg zatwierdzania wszystkich głównych transakcji przez wyższe kierownictwo;</li> <li>• monitorowanie kluczowych wskaźników działalności; oraz</li> <li>• przypisanie odpowiedzialności poszczególnym pracownikom, tak aby maksymalizować podział obowiązków.</li> </ul> |

Czynności kontrolne mające znaczenie dla badania, potencjalnie łagodząby czynniki ryzyka takie jak:

- **Znaczące ryzyko**  
Zidentyfikowane i oszacowane czynniki ryzyka istotnych zniekształceń to te, które wg osądu biegłego rewidenta, wymagają szczególnego uwzględnienia w badaniu. (Patrz do Tomu 2, Rozdział 10).
- **Czynniki ryzyka, do których nie można z łatwością się odnieść za pomocą procedur wiarygodności**  
Są to rozpoznane i oszacowane czynniki ryzyka istotnych zniekształceń, dla których same procedury badania wiarygodności nie zapewniłyby wystarczających i odpowiednich dowodów badania.
- **Inne czynniki ryzyka istotnych zniekształceń**

Na osąd biegłego rewidenta o tym, czy czynności kontrolne mają znaczenie dla badania wpływa:

- Wiedza na temat istniejących/nieistniejących czynności kontrolnych zidentyfikowanych w innych

elementach kontroli wewnętrznej. Jeśli odniesiono się już właściwie do konkretnego ryzyka (na przykład poprzez środowisko kontroli, system informacyjny itd.), nie ma potrzeby identyfikowania ewentualnie występujących dodatkowych kontroli.

- Występowanie wielu czynności kontrolnych, które osiągają ten sam cel. Nie jest koniecznym zrozumienie każdej czynności kontrolnej związanej z takim celem.
- Podwyższona wydajność badania, którą uzyska się po badaniu skuteczności działania pewnych kluczowych kontroli. Może to nastąpić, gdy:
  - uzyskanie dowodów badania poprzez test skuteczności działania kontroli może być wydajniejsze kosztowo, niż przeprowadzenie procedur wiarygodności. Badania kontroli charakteryzują się zwykle mniejszymi wielkośći próby niż badania wiarygodności. Jeśli kontrole są automatyczne, próba o wielkości zaledwie jednej pozycji (zakładając dobre ogólne kontrole IT) może być wszystkim, co jest wymagane. Dodatkowo, jeśli system kontroli i zaangażowany personel nie zmieniły się od ubiegłego roku, (w pewnych warunkach) może być możliwym ograniczenie testów skuteczności działania kontroli do jednego razu w ciągu trzech lat. (Patrz Tom 2, Rozdział 17).
  - same badania wiarygodności nie zapewniłyby uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń. Przykładowo, trudnym może być odniesienie się do stwierdzenia kompletności przychodów ze sprzedaży jedynie za pomocą badania wiarygodności. W takich sytuacjach, przydatnym mogłoby być zidentyfikowanie wszystkich kontroli wewnętrznych dotyczących występującego ryzyka i stwierdzenia. Jeśli oczekuje się, że kontrole wewnętrzne działają skutecznie, niezbędne dowody badania można uzyskać badając skuteczność działania tych kontroli.

## 5.7 Zrozumienie czynników ryzyka i kontroli IT

Obecnie większość jednostek stosuje technologię informacyjną (IT) do zarządzania, kontrolowania i raportowania na temat, co najmniej, niektórych swoich działaniach. Często działanie IT zarządzane jest przez centralny zespół wsparcia, zapewniający codziennym użytkownikom (pracownikom) odpowiedni dostęp do sprzętu komputerowego, programów i aplikacji wymaganych do wykonywania ich obowiązków. W mniejszych jednostkach za kierowanie nim, może być odpowiedzialna tylko jedna osoba, zatrudniona w niepełnym wymiarze lub firma zewnętrzna.

Niezależnie od rozmiaru jednostki, istnieje znaczna liczba czynników ryzyka związanych z zarządzaniem i aplikacjami IT, które mogłyby prowadzić do istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym, gdyby nie zostały ograniczone.

Występują dwa rodzaje kontroli IT, które muszą współpracować, aby zapewnić kompletne i dokładne przetwarzanie informacji:

- **Ogólne kontrole IT**  
Kontrole te działają we wszystkich aplikacjach i zwykle składają się z połączenia automatycznych środków kontroli (wbudowanych w programy komputerowe) i ręcznych kontroli (takich jak budżet IT i umowy z dostawcami usług); oraz
- **Kontrole aplikacji IT**  
Są to zautomatyzowane kontrole, które odnoszą się konkretnie do aplikacji (takich jak obsługa sprzedaży czy płac).

Istnieje także trzeci rodzaj kontroli, który ma składnik ręczny i IT. Kontrole te mogą być nazywane kontrolami uzależnionymi od IT. Kontrola taka odbywa się ręcznie, lecz jej skuteczność polega na informacji wygenerowanej przez aplikację IT. Na przykład dyrektor finansowy może dokonywać przeglądu miesięcznego/kwartalnego sprawozdania finansowego (generowanego przez system księgowy) i sprawdzać odchylenia.

Poniższa tabela przedstawia zakres ogólnych kontroli IT.

Ilustracja 5.7-1

| Ogólne kontrole IT  |   |
|---|---|
| <b>Standardy, planowanie, zasady itp. (Środowisko kontroli IT)</b>        | Struktura nadzoru IT.<br>Sposób identyfikowania, minimalizacji i zarządzania czynnikami ryzyka IT.<br>Wymagany system informacyjny, plan strategiczny (o ile występuje) i budżet.<br>Zasady, procedury i standardy IT.<br>Struktura organizacyjna i podział obowiązków.<br>Planowanie na wypadek sytuacji kryzysowej.   |
| <b>Bezpieczeństwo danych, infrastruktury IT i codziennej działalności</b> | Nabywanie, instalacja, konfiguracja, integracja i konserwacja infrastruktury IT.<br>Dostarczanie usług informacyjnych użytkownikom. Zarządzanie dostawcami zewnętrznymi.<br>Użytkowanie oprogramowania systemowego, programów zabezpieczających, systemów zarządzania bazami danych i programów użytkowych.<br>Funkcje śledzenia wydarzeń, tworzenia rejestrów wejścia do systemu i funkcje monitorujące. |
| <b>Dostęp do programów i danych</b>                                       | Wydawanie/usuwanie, bezpieczeństwo haseł i dowodów tożsamości użytkowników.<br>Firewall'e internetowe i kontrola dostępu zdalnego.<br>Kodowanie danych i klucze kryptograficzne.<br>Konta użytkowników i kontrole uprawnień dostępu.<br>Profile użytkowników pozwalające lub zakazujące dostępu.  |
| <b>Tworzenie i zmiany programów</b>                                       | Zakup i wdrażanie nowych aplikacji.<br>Rozbudowa systemu i metodologia zapewniania jakości.<br>Utrzymanie istniejących aplikacji wraz z kontrolą nad zmianami w programach.   |
| <b>Nadzorowanie działania IT</b>  | Zasady, procedury, inspekcje i raporty wyjątków zapewniające: <ul style="list-style-type: none"> <li>otrzymywanie dokładnych danych potrzebnych do podejmowania decyzji przez użytkowników informacji;</li> <li>stałe przestrzeganie ogólnych kontroli IT; oraz</li> <li>to, że IT spełnia potrzeby jednostki i działa zgodnie z wymogami działalności gospodarczej.</li> </ul>                           |

### Kontrole aplikacji IT

Kontrole aplikacji IT odnoszą się do konkretnego oprogramowania stosowanego na poziomie procesów gospodarczych. Kontrole aplikacji mogą służyć zapobieganiu lub wykrywaniu nieprawidłowości i mają na celu zapewnienie rzetelności dokumentacji księgowej.

Typowe kontrole aplikacji związane są z procedurami stosowanymi do rozpoczynania, rejestrowania, przetwarzania i raportowania transakcji lub innych danych finansowych. Kontrole te pomagają w upewnieniu się, że transakcje naprawdę nastąpiły, że są autoryzowane, a także kompletnie i dokładnie zarejestrowane oraz przetworzone. Przykłady obejmują opracowane dane wejściowe skontrolowane i skorygowane przy wprowadzaniu oraz sprawdzanie ciągów numerycznych z ręczną analizą raportów wyjątków.

## 5.8 Nadzorowanie (monitoring)

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 315.22       | Biegły rewident zapoznaje się z głównymi rodzajami działań podejmowanych przez jednostkę w celu nadzorowania kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową, w tym związanej z czynnościami kontrolnymi przydatnymi dla badania, a także sposobami inicjowania przez jednostkę działań zaradczych, korygujących słabości jej kontroli. (Patrz: par. A98-A100) |
| 315.24       | Biegły rewident poznaje źródła informacji stosowanych w czynnościach monitorujących w jednostce oraz podstawą w oparciu, o którą kierownictwo rozważa czy informacje są wystarczająco wiarygodne dla tego celu. (Patrz: par. A104)  |

Nadzorowanie  
(monitoring)

Nadzorowanie ocenia skuteczność działania kontroli wewnętrznej w danym czasie. Ma to na celu zapewnienie właściwego działania kontroli oraz ewentualnego podjęcia niezbędnych działań korygujących.

Nadzorowanie zapewnia kierownictwu informację zwrotną, czy system kontroli wewnętrznej zaprojektowany dla ograniczania ryzyka:

- skutecznie realizuje określone cele kontroli;
- jest odpowiednio wdrożony i rozumiany przez pracowników;
- jest stale stosowany, a jego zalecenia przestrzegane przez cały czas; oraz
- czy wymaga modyfikacji lub ulepszenia, by odzwierciedlić zmieniające się warunki.

Kierownictwo realizuje nadzorowanie kontroli poprzez stałe czynności, odrębne oceny lub łącząc te dwie metody.

W mniejszych jednostkach stałe czynności monitorujące są nieformalne i zwykle wbudowane w normalne, powtarzające się działania jednostki. Obejmuje to regularne czynności związane z zarządzaniem i nadzorem oraz przeglądem raportów wyjątków, które mogą być generowane przez system informacyjny. W sytuacji,

gdy kierownictwo jest bezpośrednio zaangażowane w działalność, często identyfikuje ono znaczące odchylenia od oczekiwań i niedokładności danych finansowych oraz podejmuje czynności korygujące, w celu zmodyfikowania lub poprawy kontroli.

Nadzorowanie okresowe (osobne oceny konkretnych obszarów w jednostce, takie jak przeprowadzane przez audyt wewnętrzny działający w o wiele większych spółkach) nie jest powszechne w mniejszych jednostkach. Pomimo to okresowa ocena najważniejszych procesów może być przeprowadzana przez wykwalifikowanych pracowników, którzy nie są bezpośrednio w niezaangażowani lub przez dodatkowo zatrudnioną, odpowiednio wykwalifikowaną osobę z zewnątrz.

Nadzorowanie przez kierownictwo może także obejmować wykorzystanie informacji ze źródeł zewnętrznych, które wskazują problemy lub obszary wymagające poprawy. Przykłady mogą być następujące:

- reklamacje klientów;
- uwagi od organów nadzorczych, takich jak franszuzodawcy, instytucje finansowe i instytucje nadzorujące; oraz
- informacje o kontroli wewnętrznej przekazane przez biegłych rewidentów i konsultantów.

#### **Źródła informacji wykorzystywane do nadzorowania**

Większość informacji wykorzystywanych do nadzorowania będzie wygenerowana przez system informacyjny jednostki. Kierownictwo może tendencyjnie zakładać, że informacje te są dokładne. Jeśli nie będą one dokładne, istnieje ryzyko, że kierownictwo może wyciągnąć nieprawidłowe wnioski i na skutek tego podjąć błędne decyzje.

Dlatego też, gdy biegły rewident ocenia nadzorowanie kontroli, wymagane jest poznanie:

- źródeł informacji związanych z czynnościami monitorującymi w jednostce; oraz
- podstawy, w oparciu, o którą kierownictwo rozważa, czy informacje są wystarczająco wiarygodne dla tego celu.

### **5.9 Zrozumienie kontroli wewnętrznych istotnych dla badania**

Poniższa tabela podsumowuje kroki związane ze zrozumieniem kontroli wewnętrznych istotnych dla badania.

*Ilustracja 5.9-1*

| Zidentyfikuj   | Odnieś się do  |
|--|--|
| <b>Konkretne czynniki ryzyka istotnych zniekształceń wymagające ograniczenia</b> | <p>Możliwe czynniki ryzyka istotnych zniekształceń (związane ze znaczącymi grupami transakcji, saldami kont i ujawnieniami w sprawozdaniu finansowym), które występują na poziomie stwierdzeń. Na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• stałe codzienne ryzyko transakcyjne;</li> <li>• ryzyko oszustw (takie jak nadużycia kierownictwa i zawłaszczenie aktywów);</li> <li>• ryzyko ujawnienia (niekompletnych lub brakujących informacji);</li> <li>• znaczące ryzyko;</li> <li>• ryzyko nietypowe (takie jak wdrożenie nowego systemu księgowego);</li> <li>• ryzyko osądu (oszacowań, wyceny, itp.).</li> </ul> |

| Zidentyfikuj   | Odnieś się do   |
|--|---|
| <b>Reakcja kierownictwa na rozpoznane ryzyko istotnych zniekształceń</b> | Jakie określone czynności kontrolne (ręczne lub aplikacje IT), zapobiegają bądź wykrywają i korygują (pojedynczo lub w połączeniu z innymi) istotne błędy i oszustwa?<br>Krok ten nie wymaga od biegłego rewidenta zidentyfikowania wszystkich możliwych do wystąpienia czynności kontrolnych. Przykładowo, jednostka może wdrożyć 15 procedur kontrolnych odnoszących się do konkretnego ryzyka. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że pierwsze trzy zidentyfikowane procedury kontrolne były wystarczające, aby zminimalizować występujące ryzyko, nie ma potrzeby przeprowadzania rozpoznania i dokumentowania innych 12 procedur kontroli. |
| <b>Znaczące niedociągnięcia</b>  | Brak ograniczenia ryzyka istotnych zniekształceń przez kierownictwo skutkowałoby istotnymi niedociągnięciami. Byłoby to postawą raportowania kierownictwu i opracowaniu reakcji w badaniu.  |
| <b>Wdrożenie właściwych kontroli</b>                                     | Obejmuje to procedury (uzupełniające w stosunku do zapytań zadawanych personelowi klienta) określające, że te rozpoznane istotne kontrole rzeczywiście występują i są stosowane przez jednostkę. Może to być przeprowadzone w pewnym momencie poprzez przesłедzenie jednej transakcji w systemie na dany dzień. Nie jest to badanie kontroli, które jest zaprojektowane, aby oceniać czy kontrole działają skutecznie w okresie objętym badaniem.   |

### 5.10 Kontrole ręczne a zautomatyzowane

W większości jednostek system kontroli wewnętrznej będzie składać się z połączenia kontroli ręcznych ze zautomatyzowanymi. Czynniki ryzyka i korzyści związane z różnymi rodzajami kontroli opisano poniżej.

Ilustracja 5.10-1

| Korzyści  |   |
|---|---|
| Kontrole ręczne   | Kontrole zautomatyzowane  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Stosowane do monitorowania skuteczności kontroli zautomatyzowanych.</li> <li>• Nadają się do obszarów, gdzie wymagany jest osąd i uznaniowość dla dużych, nietypowych lub jednokrotnych operacji gospodarczych.</li> <li>• Korzystne, kiedy błędy są nieoczekiwane, trudne do zdefiniowania, czy przewidzenia.</li> <li>• Zmieniające się okoliczności mogą wymagać reakcji kontrolnej wykraczającej poza zakres istniejącej kontroli zautomatyzowanej.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Spójne stosowanie zdefiniowanych zasad działalności i wykonywanie skomplikowanych obliczeń przy przetwarzaniu znacznych ilości transakcji lub danych.</li> <li>• Poprawiają aktualność, dostępność i precyzję informacji.</li> <li>• Ułatwiają dodatkową analizę informacji.</li> <li>• Poprawiają możliwości nadzorowania wyników działalności jednostki oraz jej zasad i procedur.</li> <li>• Redukują ryzyko ominięcia kontroli wewnętrznej.</li> <li>• Poprawiają możliwości osiągnięcia efektywnego podziału obowiązków dzięki wprowadzeniu wewnętrznej kontroli bezpieczeństwa w aplikacjach, bazach danych i systemach operacyjnych.</li> </ul> |



| Czynniki ryzyka   |   |
|---|---|
| Kontrole ręczne   | Kontrole zautomatyzowane  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Mniej wiarygodne od kontroli zautomatyzowanych, ponieważ wykonywane są przez ludzi.</li> <li>Łatwiej je ominąć, zignorować czy obejść.</li> <li>Wrażliwe na proste błędy i pomyłki.</li> <li>Nie można zakładać spójności stosowania.</li> <li>Słabiej nadają się do transakcji seryjnych lub powtarzających się, gdzie bardziej wydajna byłaby kontrola zautomatyzowana.</li> <li>Mniej nadają się do czynności, dla których można odpowiednio zaprojektować i zautomatyzować konkretne metody kontroli.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Poleganie na systemach lub programach, które niedokładnie przetwarzają dane, przetwarzają dane niedokładne lub jedno i drugie.</li> <li>Nieautoryzowany dostęp do danych, który może skutkować zniszczeniem danych lub nieodpowiednimi w nich zmianami, włączając rejestrowanie nieautoryzowanych lub nieistniejących transakcji lub niedokładne rejestrowanie transakcji (w szczególności ryzyko może powstać, kiedy wielu użytkowników korzysta ze wspólnej bazy danych).</li> <li>Możliwość uzyskania przez personel IT uprawnień dostępu większych niż niezbędne do wykonywania przypisanych im obowiązków, co oznacza złamanie podziału obowiązków.</li> <li>Nieautoryzowane zmiany danych w plikach głównych.</li> <li>Nieautoryzowane zmiany w systemach lub programach.</li> <li>Niedokonanie niezbędnych zmian w systemach lub programach.</li> <li>Niewłaściwa interwencja ręczna.</li> <li>Możliwa utrata danych lub możliwości dostępu do potrzebnych danych.</li> </ul> |

### UWAGA

Kiedy w jednostce występuje połączenie kontroli ręcznych i zautomatyzowanych, ważne jest, aby określić, kto jest odpowiedzialny za działanie każdej kontroli. Przypuśćmy na przykład, że kierownik magazynu odpowiedzialny jest za wysyłkę towarów. Kierownik magazynu ręcznie wprowadza dane do systemu sprzedaży, który ma kontrolę aplikacji uzgadniającą wysyłkę z oryginalnym zamówieniem. Jeżeli coś będzie nie w porządku w procesie uzgodnień, czy odpowiedzialny za to jest kierownik magazynu, dział IT, czy dział rachunkowości? Jeżeli odpowiedzialność za cały proces, nie zostanie powierzona jednej osobie, ludzie z pewnością będą zrzucali nawzajem na siebie winę w przypadku popełnienia nieprawidłowości.

Jeżeli odpowiedzialność nie została przypisana, rozważ:

- prawdopodobieństwo i wagę potencjalnego zniekształcenia, które może wystąpić w sprawozdaniu finansowym;
- odpowiedniej reakcji w badaniu; oraz
- czy sprawa powinna być przekazana kierownictwu.

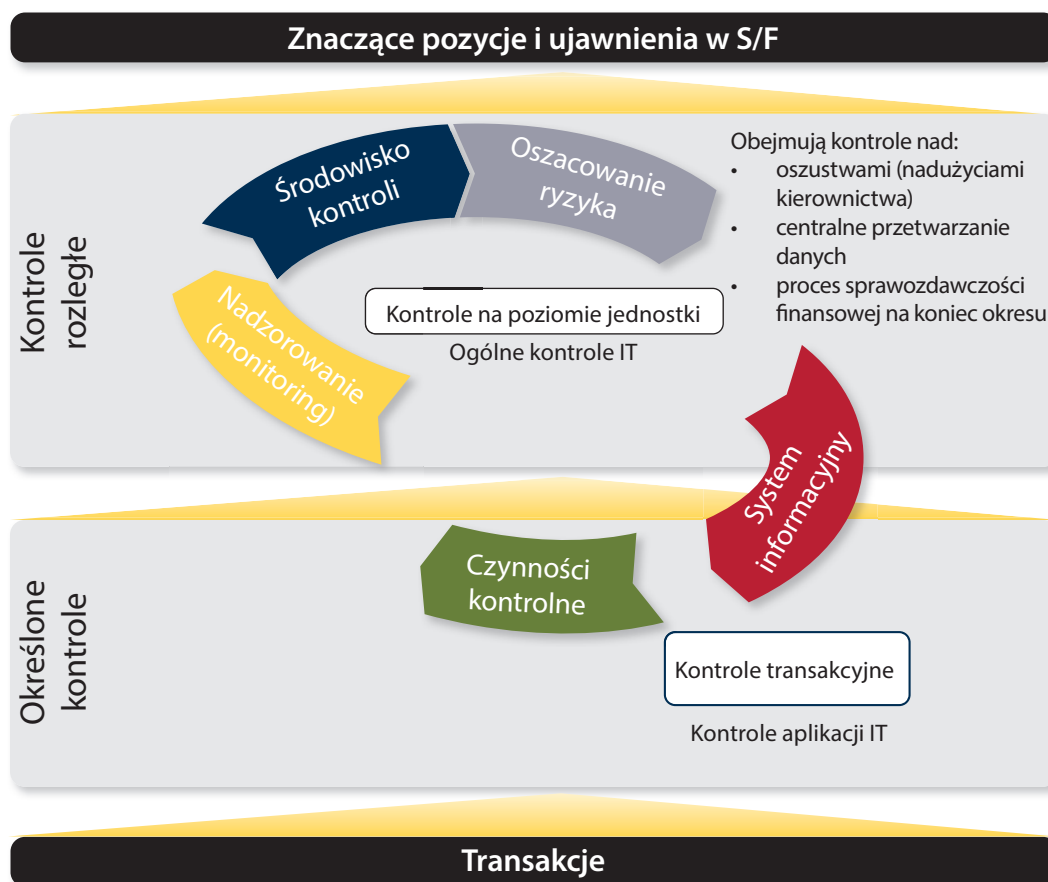
## 5.11 Kontrole rozległe

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 315.14 (b)   | Biegły rewident ... ocenia czy:<br>(b) mocne strony elementów środowiska kontroli zapewniają łącznie odpowiednią podstawę dla innych składników kontroli wewnętrznej i czy te inne składniki nie są osłabiane przez słabości środowiska kontroli. (Patrz: par. A69-A78) |

Niniejszy rozdział odnosi się do każdego z pięciu składników kontroli wewnętrznej. Niektóre z tych kontroli mają rozległy wpływ i tylko pośrednio służą zapobieganiu pojawieniu się zniekształcenia lub wykryciu i skorygowaniu ich po wystąpieniu. Inne kontrole powiązane są z konkretnym ryzykiem transakcyjnym (takim jak płać, sprzedaż i zakupy) i są zaprojektowane specjalnie, aby zapobiegać lub wykrywać i korygować zniekształcenia.

Poniższa tabela przedstawia wzajemne relacje dwóch poziomów kontroli transakcji, począwszy od ich zainicjowania i przetworzenia (poziom transakcyjny) poprzez dokumentację księgową (poziom jednostki) trafiającymi ostatecznie do sprawozdania finansowego. Zwróć uwagę, że co najmniej trzy z pięciu składników kontroli wewnętrznej składa się przede wszystkim z kontroli rozległych.

Ilustracja 5.11-1



**Uwagi:**

1. Powyższa ilustracja zawiera wskazówki ogólne. W niektórych przypadkach kontrole rozległe mogą być tak zaprojektowane, aby działać na poziomie precyzji, który zapobiegałby lub wykrywałby konkretne zniekształcenia na poziomie procesu gospodarczego. Na przykład szczegółowy budżet zatwierdzony przez osoby odpowiedzialne za nadzór nad jednostką, może być wykorzystany przez kierownictwo do wykrycia niezatwierdzonych wydatków administracyjnych. W innych wypadkach, czynności kontrolne i część systemu informacyjnego mogą odnosić się do działań na poziomie jednostki.
2. Kontrole na poziomie jednostki (takie jak wymagane kompetencje) mogą być mniej namacalne od tych na poziomie procesów gospodarczych (na przykład uzgadniania otrzymanych towarów z zamówieniami zakupu), ale właśnie one są decydujące w zapobieganiu i wykrywaniu oszustw i błędów.
3. Proces sprawozdawczości finansowej na koniec okresu obejmuje następujące procedury:
  - wprowadzania całkowitych wartości transakcji do księgi głównej;
  - wyboru i stosowania zasad rachunkowości;
  - rozpoczynania, autoryzacji, rejestrowania i przetwarzania zapisów w księdze głównej;
  - rejestrowania powtarzających się i jednorazowych uzgodnień w sprawozdaniu finansowym; oraz
  - sporządzania sprawozdania finansowego i związanych z nim ujawnień.
4. Ogólne kontrole technologii informacyjnych (IT) są podobne do kontroli na poziomie jednostki, z tym, że skupiają się na działaniach technologii informatycznych (takich jak organizacja, personel, rzetelność danych) i są prowadzone w całej jednostce.
5. Kontrole aplikacji IT są podobne do kontroli transakcyjnych. Odnoszą się one do sposobu, w jaki przetwarzane są określone transakcje na poziomie procesów gospodarczych.

Kontrole rozległe stanowią podstawę, na której budowane są określone kontrole transakcyjne. Określają one „sygnały z góry” i ustalają ogólne oczekiwania wobec środowiska kontroli w jednostce. Słabo zaprojektowane kontrole rozległe mogą w rzeczywistości stymulować występowanie wszelkiego rodzaju błędów i oszustw. Jednostka może na przykład mieć dokładnie kontrolowany i skuteczny system sprzedaży. Jeżeli jednak kierownictwo wyższego szczebla prezentuje niewłaściwą postawę wobec kontroli i czasem omija te kontrole, wciąż może mieć miejsce istotny błąd w sprawozdaniu finansowym. Nadużycie kontroli przez kierownictwo i negatywne „sygnały z góry” są często przyczyną przestępstw korporacyjnych.

Kontrole rozległe obejmują także kontrole nadzorujące, które oceniają czy faktyczne „sygnały z góry” są tym, co było zamierzone i czy spełniły się oczekiwania względem kontroli.

Kontrole rozległe (czasami nazywane kontrolami na poziomie jednostki) mogą obejmować:

- kontrole związane ze środowiskiem kontroli;
- kontrole związane z nadużyciami kierownictwa;
- proces oszacowania ryzyka przez jednostkę;
- kontrole nadzorujące wyniki działalności i inne kontrole;
- kontrole procesu sprawozdawczości finansowej na koniec okresu; oraz
- zasady odnoszące się do znaczących kontroli działalności gospodarczej i praktyki zarządzania ryzykiem.

### **Mniejsze jednostki**

W mniejszych jednostkach, brak określonych kontroli procesów gospodarczych (ze względu na ograniczoną liczbę pracowników i zasobów) jest często równoważony wysokim zaangażowaniem kierownictwa (np. właściciela - kierownika) w prowadzenie kontroli. Faktycznie, kontrole rozległe w mniejszych jednostkach często mogą działać z poziomem precyzji, który rzeczywiście służy zapobieganiu lub wykrywaniu konkretnych zniekształceń. Jednakże zwiększone zaangażowanie kierownictwa wyższego szczebla zwiększa także ryzyko związane z nadużyciami kierownictwa. Można przeciwdziałać temu poprzez dalsze procedury badania lub model odpowiednich kontroli zapobiegających oszustwom. (Patrz Tom 1, Rozdział 5.12 poniżej).

### **Niedociągnięcia kontroli rozległej**

Chociaż słabości kontroli rozległych nie skutkują natychmiastowym wystąpieniem niedociągnięć lub błędów w sprawozdaniu finansowym, to nadal mogą ocenić znaczący wpływ na prawdopodobieństwo zniekształceń na poziomie kontroli procesu gospodarczego. Brak prawidłowych kontroli rozległych może poważnie wpłynąć na inne kontrole procesów gospodarczych; w związku z tym znaczące niedociągnięcia w tych kontrolach powinny być przekazane kierownictwu i osobom sprawującym nadzór nad jednostką.

## **5.12 Kontrole zabezpieczające przed oszustwami**

W ostatnich latach zaczął pojawiać się nowy rodzaj kontroli wewnętrznej, nazywanej czasami kontrolami zabezpieczającymi przed oszustwami. Ze względu na to, że w większości sporą ilość oszustw na ogół zamieszane jest kierownictwo wyższego szczebla, uważa się za zrozumiałe stworzenie dobrych programów i kontroli zabezpieczających przed oszustwami, jako część środowiska kontroli w większych jednostkach. Kontrole zabezpieczające przed oszustwem mogą być porównywane do „leżących policjantów” - przeszkód na drodze, które są zaprojektowane w celu spowolnienia ruchu, ale nie do zupełnego powstrzymania go. Kontrole zabezpieczające przed oszustwem są zaprojektowane w celu powstrzymania złych zachowań zanim się one wydarzą, lecz nie mogą ich nigdy całkowicie wyeliminować.

Kontrole zabezpieczające przed oszustwem mają szczególne znaczenie dla większych jednostek, lecz mogą być także zaprojektowane w celu zabezpieczenia przed oszustwami w mniejszych jednostkach. Mogą one zapobiegać wystąpieniu oszustw, ale nie działają mocno zniechęcająco. Sprawiają, że osoba dopuszczająca się nadużyć zastanawia się nad konsekwencjami swoich działań.

Możliwe jest zaprojektowanie kontroli zabezpieczających przed oszustwami odnoszących się do wszystkich pięciu elementów kontroli wewnętrznej. Jednakże w odniesieniu do czynników ryzyka istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym, szczególny nacisk kładziony jest na sygnały dawane z góry jednostki. Odnosi się to do postaw i działań kierownictwa w zakresie kontroli oraz stanowi część środowiska kontroli wpływającą na świadomość kontroli całego personelu (Patrz Tom 1, Rozdział 5.3 powyżej). Właściwe „sygnały z góry” zdecydowanie uważane są za najbardziej skuteczną kontrolę zapobiegającą wszystkim oszustwom.

Dwa przykłady kontroli zapobiegających oszustwom, mających zastosowanie w mniejszych jednostkach, to:

- **Zapisy w dzienniku**  
Niestandardowe zapisy w dzienniku stosowane często są do popełnienia oszustwa przez kierowników. Zasada, że niestandardowe zapisy w dzienniku (powyżej określonej kwoty) muszą być poparte wyjaśnieniami i podpisem kierownika (wskazującym na autoryzację) jest prostą kontrolą zapobiegającą oszustwom, która może być wdrożona w jednostce dowolnego rozmiaru. Taka zasada upoważnia księgowego jednostki, aby zawsze prosić kierownika (żądanego dokonania zapisu)

o wyjaśnienie i zatwierdzenie. Nie zawsze powstrzyma to kierownictwo wyższego szczebla od domagania się dokonania niewłaściwego zapisu, lecz sama myśl o przekazaniu fizycznie dokumentu zatwierdzającego i wyjaśniania, może wystarczająco zniechęcić na samym początku, aby kiedykolwiek to zrobić. Jeżeli nie powstrzyma to kierownika przed żądaniem dokonania zapisu, biegły rewident może zwrócić uwagę, że nie był on zatwierdzony i zapytać o powody. Może to wówczas prowadzić do dalszych procedur badania.

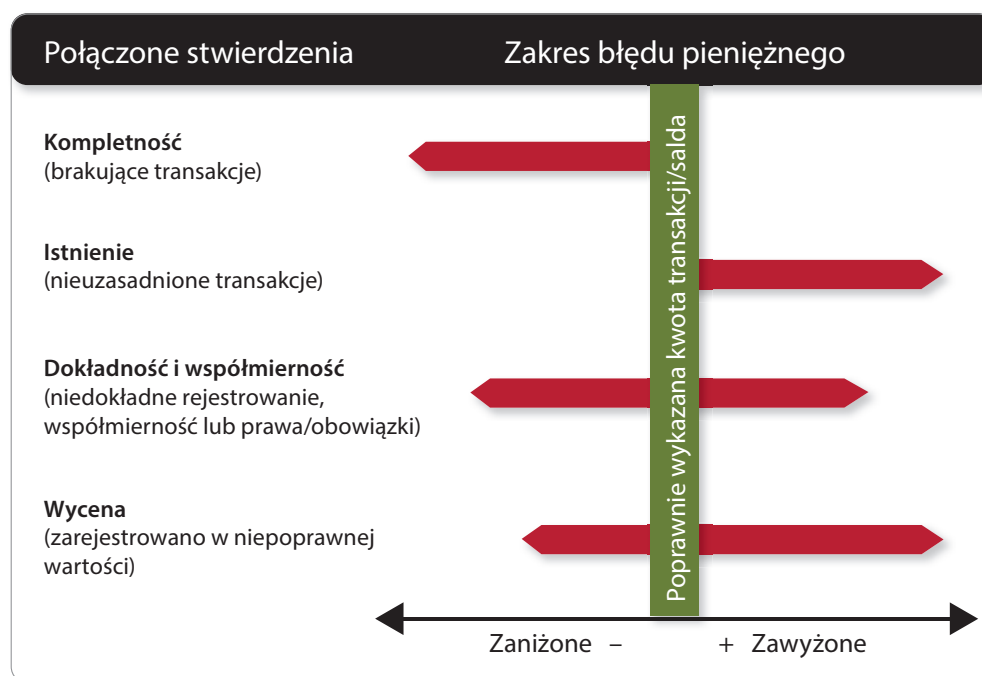
- **Podział obowiązków**

W mniejszych jednostkach księgowy cieszy się często znacznym zaufaniem i podlega minimalnemu nadzorowi, w związku z tym ma wiele możliwości popełnienia oszustwa. Jedną z możliwych, (ale nieco kosztownych) kontroli zabezpieczających przed oszustwami byłoby zatrudnienie na niepełnym etacie księgowego zastępującego taką osobę, przez co najmniej jeden lub więcej tygodni w roku, wtedy, gdy księgowy jest na urlopie lub wykonuje inne zadania. Polityka zatrudnienia zastępcy może w ogóle zniechęcić księgowego do popełnienia oszustwa, a jeśli oszustwo miało już miejsce, to zasada zastępstwa może umożliwić jego wykrycie.

## 6. Stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym

| Zawartość rozdziału                             | Odpowiednie MSRF |
|---|------------------|
| Zastosowanie stwierdzeń kierownictwa w badaniu. | 315              |

Ilustracja 6.0-1



### 6.1 Przegląd

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 315.4(a)     | <b>Stwierdzenia</b><br>Stwierdzenia – wyrażone bezpośrednio lub pośrednio oświadczenia kierownictwa zawarte w sprawozdaniu finansowym, wykorzystywane przez biegłego rewidenta do rozważenia potencjalnych zniekształceń, które mogą wystąpić. |

Kiedy kierownictwo składa oświadczenie biegłemu rewidentowi, takie jak „sprawozdanie finansowe, jako całość przedstawia rzetelnie, zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej”, to faktycznie zawiera ono liczne wbudowane stwierdzenia?

Te wbudowane (przez kierownictwo) stwierdzenia związane są z ujęciem, pomiarem, prezentacją i ujawnieniem różnych elementów (kwot i ujawnień) w sprawozdaniu finansowym.

Przykładowe stwierdzenia kierownictwa:

- wszystkie aktywa istnieją w sprawozdaniu finansowym;
- wszystkie transakcje sprzedaży zostały zarejestrowane w odpowiednim okresie;
- zapasy są ustalone w odpowiednich wartościach;
- zobowiązania są faktycznymi zobowiązaniami jednostki;
- wszystkie zarejestrowane transakcje wystąpiły w przeglądany okresie; oraz
- wszystkie kwoty zostały prawidłowo zaprezentowane i ujawnione w sprawozdaniu finansowym.

Stwierdzenia te ujmowane są często jednym słowem, takim jak: kompletność, istnienie, występowanie, dokładność, wycena itp. Na przykład kierownictwo może stwierdzić, że saldo sprzedaży w dokumentacji księgowej zawiera wszystkie transakcje sprzedaży (stwierdzenie kompletności), transakcje wystąpiły i były uzasadnione (stwierdzenie występowania) oraz, że transakcje zostały odpowiednio zarejestrowane w dokumentacji księgowej i we właściwym okresie obrachunkowym (stwierdzenie dokładności i współmierności).

## 6.2 Opis stwierdzeń

Paragraf A111 MSRF 315 opisuje kategorie stwierdzeń, które mogą być wykorzystane przez biegłego rewidenta do oceny różnych rodzajów ewentualnych zniekształceń. Kategorie te opisano w poniższej tabeli.

Ilustracja 6.2-1

|  | Stwierdzenie  | Opis   |
|--|---------------|--|
| Grupy transakcji i zdarzeń w badanym okresie | Występowanie  | Zarejestrowane transakcje i zdarzenia wystąpiły i dotyczą jednostki.                             |
|  | Kompletność   | Zarejestrowano wszystkie transakcje i zdarzenia, które należało zarejestrować.                   |
|  | Dokładność    | Właściwie zarejestrowano kwoty i pozostałe dane dotyczące zarejestrowanych transakcji i zdarzeń. |
|  | Współmierność | Transakcje i zdarzenia zostały zarejestrowane we właściwym okresie obrachunkowym.                |
|  | Klasyfikacja  | Transakcje i zdarzenia zostały zarejestrowane na właściwych kontach.                             |

|                             | Stwierdzenie               | Opis  |
|-----------------------------|----------------------------|---|
| Salda kont na koniec okresu | Istnienie                  | Aktywa, zobowiązania i kapitał własny istnieją.   |
|                             | Prawa i obowiązki          | Jednostka posiada lub kontroluje prawa do aktywów a zobowiązania, które są obowiązkiem jednostki.   |
|                             | Kompletność                | Zarejestrowano wszystkie aktywa, zobowiązania i udziały w kapitale, które powinny być zarejestrowane.   |
|                             | Wycena i przyporządkowanie | Aktywa, zobowiązania i udziały w kapitale zostały wykazane w sprawozdaniu finansowym we właściwych kwotach a konieczne korekty wyceny i prezentacji odpowiednio zarejestrowano. |

|                          | Stwierdzenie                    | Opis   |
|--------------------------|---------------------------------|--|
| Prezentacja i ujawnienia | Występowanie, prawa i obowiązki | Ujawnione zdarzenia, transakcje i inne zagadnienia wystąpiły i dotyczą jednostki.                                  |
|                          | Kompletność                     | W sprawozdaniu finansowym ujęto wszelkie ujawnienia, które powinny być w nim zawarte.                              |
|                          | Klasyfikacja i zrozumiałość     | Informacje finansowe zostały właściwie przedstawione i opisane a ujawnienia zostały w jasny sposób zaprezentowane. |
|                          | Dokładność i wycena             | Informacje finansowe i inne zostały ujawnione rzetelnie i w odpowiednich kwotach.                                  |

Poniżej podsumowano zastosowanie stwierdzeń do obszarów sprawozdania finansowego.

Ilustracja 6.2-2

| Stwierdzenia                | Grupa transakcji | Salda kont | Prezentacja i ujawnienia |
|-----------------------------|------------------|------------|--------------------------|
| Istnienie/występowanie      | ✓                | ✓          | ✓                        |
| Kompletność                 | ✓                | ✓          | ✓                        |
| Prawa i obowiązki           |                  | ✓          | ✓                        |
| Dokładność/klasyfikacja     | ✓                |            | ✓                        |
| Współmierność               | ✓                |            |                          |
| Klasyfikacja i zrozumiałość | ✓                |            | ✓                        |
| Wycena/przyporządkowanie    |                  | ✓          | ✓                        |

### 6.3 Połączone stwierdzenia

MSRF 315 pozwala biegłemu rewidentowi na wykorzystanie stwierdzeń w sposób opisany powyżej lub wyrażenie w inny sposób pod warunkiem, że zapewnią odniesienie się do wszystkich opisanych powyżej aspektów.

W celu pewnego ułatwienia stosowania stwierdzeń w mniejszych jednostkach, w niniejszym Przewodniku połączono niektóre stwierdzenia tak, że mogą mieć zastosowanie we wszystkich trzech kategoriach (tj. w saldach kont, transakcjach i ujawnieniach). W poniższej tabeli przedstawiono cztery połączone stwierdzenia



wraz ze stwierdzeniami, których dotyczą.

Ilustracja 6.3-1

| Połączone stwierdzenia                | Grupy transakcji                            | Salda kont                 | Prezentacja i ujawnienia                                       |
|---------------------------------------|---|----------------------------|--|
| <b>Kompletność (K)</b>                | Kompletność                                 | Kompletność                | Kompletność  |
| <b>Istnienie (I)</b>                  | Występowanie                                | Istnienie                  | Występowanie   |
| <b>Dokładność i współmierność (D)</b> | Dokładność<br>Współmierność<br>Klasyfikacja | Prawa i obowiązki          | Dokładność<br>Prawa i obowiązki<br>Klasyfikacja i zrozumiałość |
| <b>Wycena (W)</b>                     |   | Wycena i przyporządkowanie | Wycena   |

**Uwaga:**

Gdy biegły rewident wybierze stosowanie połączonych stwierdzeń, takich jak te opisane powyżej, ważnym jest, aby pamiętać, że stwierdzenia dokładności i współmierności obejmują także stwierdzenie praw i obowiązków, klasyfikacji oraz zrozumiałości.

Poniższa tabela przedstawia opis czterech połączonych stwierdzeń używanych w niniejszym Przewodniku.

Ilustracja 6.3-2

| Połączone stwierdzenia                | Opis  |
|---------------------------------------|---|
| <b>Kompletność (K)</b>                | Sprawozdanie finansowe zawiera wszystko, co należało zarejestrować lub ujawnić.<br>Nie występują niezarejestrowane ani nieujawnione aktywa, zobowiązania, transakcje czy zdarzenia; nie ma żadnych brakujących czy niekompletnych not w informacji dodatkowej.  |
| <b>Istnienie (I)</b>                  | Wszystko, co zostało zarejestrowane lub ujawnione w sprawozdaniu finansowym istnieje pod odpowiednią datą i powinno być ujęte.<br>Aktywa, zobowiązania, zarejestrowane transakcje i inne kwestie zawarte w notach do informacji dodatkowej istnieją, wystąpiły i dotyczą jednostki.   |
| <b>Dokładność i współmierność (D)</b> | Wszystkie zobowiązania, przychody, pozycje wydatków, prawa do aktywów (posiadanych lub kontrolowanych) i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym stanowią własność bądź zobowiązanie jednostki i zostały zarejestrowane we właściwej kwocie i (współmiernie) ujęte we właściwym okresie. Obejmuje to także właściwą klasyfikację kwot w sprawozdaniu finansowym. |
| <b>Wycena (W)</b>                     | Aktywa, zobowiązania i kapitał własny zostały zarejestrowane w sprawozdaniu finansowym we właściwych kwotach (wartościach). Wszelkie aktualizacje wyceny lub korekty prezentacyjne wymagane przez ich charakter lub stosowane zasady rachunkowości zostały odpowiednio zarejestrowane.  |

## 6.4 Stosowanie stwierdzeń w procesie badania sprawozdań finansowych

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 315.25      | Biegły rewident identyfikuje i oszacowuje ryzyko istotnego zniekształcenia:<br>(a) na poziomie sprawozdania finansowego; i (patrz: par. A105-A108)<br>(b) na poziomie stwierdzeń dotyczących grup transakcji, sald kont i ujawnień (Zob. par. A109-A113) co stwarza postawę do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania. |

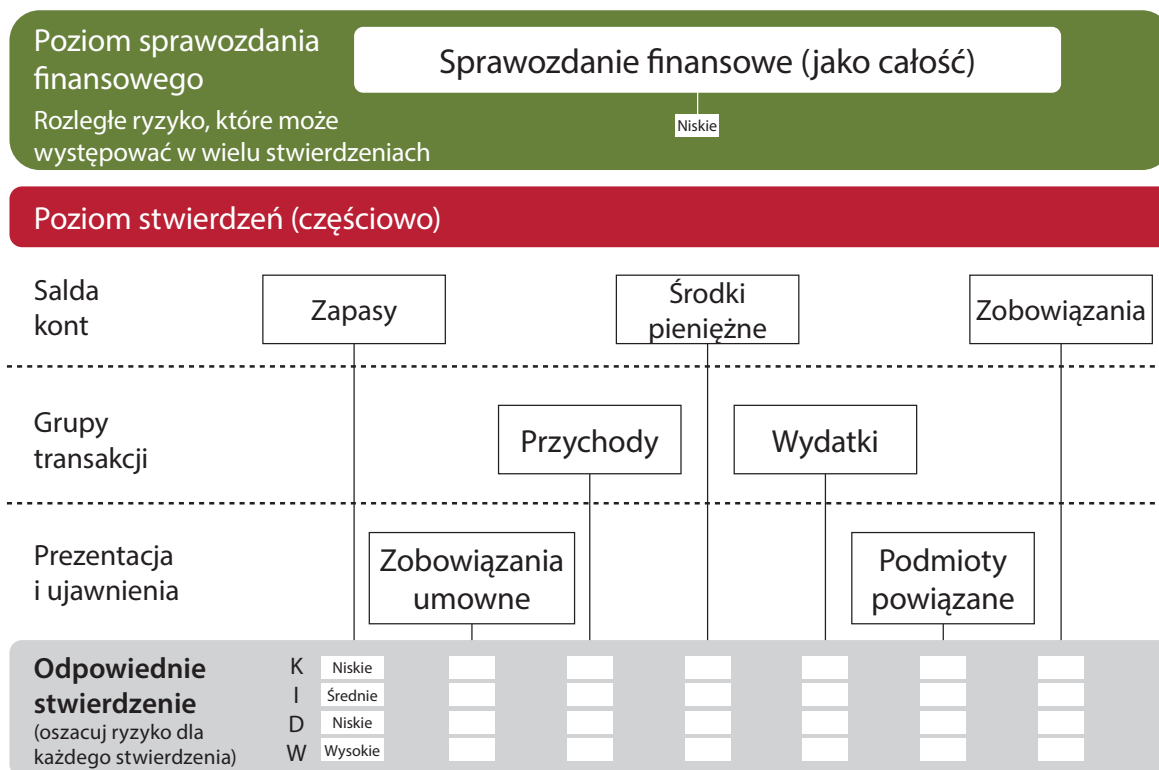
Jak już wcześniej wspomniano, sprawozdanie finansowe zawiera szereg wbudowanych stwierdzeń? Stwierdzenia mogą być użyte przez biegłego rewidenta w oszacowaniu ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń.

Ilustracja 6.4-1

| Oszacowanie ryzyka na:                   | Komentarz   |
|--|---|
| <b>Poziomie sprawozdania finansowego</b> | Ryzyko istotnych zniekształceń na poziomie sprawozdania finansowego wydaje się być rozległe, dlatego też dotyczy wszystkich stwierdzeń. Na przykład, jeśli starszy księgowy nie posiada wystarczających kompetencji do wykonania przydzielonych mu zadań, jest całkiem możliwe, że w sprawozdaniu finansowym mogą wystąpić błędy. Jednak charakter tych błędów często nie będzie się ograniczał się do jednego salda konta, grupy transakcji lub ujawniania. Ponadto błąd ten najprawdopodobniej nie będzie ograniczony do jednego stwierdzenia, takiego jak choćby kompletność sprzedaży. Błąd może równie dobrze odnosić się do innych stwierdzeń, takich jak dokładność, istnienie i wycena.   |
| <b>Poziomie stwierdzeń</b>               | Ryzyko na poziomie stwierdzenia odnosi się do poszczególnych sald kont w danym momencie (np. na koniec okresu), grup transakcji (za okresy podatkowe) oraz prezentacji i ujawnień w sprawozdaniu finansowym.<br><br>Znaczenie każdego stwierdzenia dla indywidualnego salda konta (grup transakcji, prezentacji i ujawnienia) będzie zależeć od charakteru salda i potencjalnego ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia. Na przykład, badając stwierdzenie wyceny, biegły rewident szacuje ryzyko błędu w zobowiązaniach, jako niskie, jednak dla zapasów, gdzie czynnikiem ryzyka jest ich starzenie się, biegły rewident oceni ryzyko, jako wysokie. Innym przykładem jest sytuacja, w której ryzyko istotnego zniekształcenia wynikające z kompletności salda zapasów (brakujące pozycje) jest niskie, ale wysokie w relacji do kwoty sprzedaży. |

Różnica pomiędzy dwoma poziomami oszacowania ryzyka jest przedstawiona w skróconej formie na schemacie poniżej.

Ilustracja 6.4-2



**Uwaga:**

Schemat ten należy używać razem z połączonymi stwierdzeniami opisanymi w Tomie 1, Rozdziale 6.3.

Stwierdzenia wykorzystywane są przez biegłego rewidenta, jako podstawa do:

- oceny różnych rodzajów potencjalnych nieprawidłowości, które mogą wystąpić;
- oszacowania ryzyka istotnych zniekształceń; oraz
- zaprojektowania dalszych procedur badania będących reakcją na oszacowane ryzyko.

Ilustracja 6.4-3

| Wykorzystanie stwierdzeń                           | Procedury  |
|--|--|
| Ocena różnych rodzajów potencjalnych zniekształceń | <p>Proces ten obejmuje przeprowadzanie procedur oszacowania ryzyka, w celu zidentyfikowania możliwości wystąpienia ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład biegły rewident może zadać następujące pytania:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Czy aktywa istnieją? (Istnienie)</li> <li>• Czy aktywa te należą do jednostki? (Prawa i obowiązki)</li> <li>• Czy wszystkie transakcje sprzedaży zastały prawidłowo zarejestrowane? (Kompletność)</li> <li>• Czy saldo zapasów zostało skorygowane o pozycje przestarzałe i wolno sprzedające się? (Wycena)</li> <li>• Czy saldo zobowiązań obejmuje wszystkie znane zobowiązania na koniec okresu? (Kompletność)</li> <li>• Czy transakcje zostały zarejestrowane w prawidłowym okresie? (Współmierność/Periodyzacja)</li> <li>• Czy wszystkie kwoty zostały prawidłowo zaprezentowane i ujawnione w sprawozdaniu finansowym? (Dokładność)</li> </ul> |
| Oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia       | <p>Ryzyko istotnego zniekształcenia jest wypadkową ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli. Procedury oszacowania obejmują:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Ryzyko nieodłączne</b><br/>Identyfikacja potencjalnych zniekształceń i powiązanych z nimi stwierdzeń, a następnie ocena prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka i możliwych wielkości tych nieprawidłowości.</li> <li>• <b>Ryzyko kontroli</b><br/>Identyfikacja i ocena wszystkich zastosowanych kontroli, które zmniejszają oszacowane ryzyko i przypisanie ich do podstawowych stwierdzeń.</li> </ul>  |
| Projektowanie procedur badania                     | <p>Ostatnim krokiem jest opracowanie procedur badania będących odpowiedzią na oszacowane czynniki ryzyka odnoszące się do stwierdzeń. Na przykład, jeżeli występuje wysokie ryzyko zawyżenia salda należności (stwierdzenie istnienia), procedury badania powinny być tak zaprojektowane, by zbadać stwierdzenie istnienia. Jeśli występuje ryzyko związane z kompletnością sprzedaży, biegły rewident może zaprojektować testy kontroli w taki sposób, aby odnosiły się do stwierdzenia kompletności.</p>   |

## 7. Istotność i ryzyko badania

| Zawartość rozdziału  | Odpowiednie MSRF |
|--|------------------|
| Zastosowanie koncepcji istotności podczas planowania i przeprowadzania badania sprawozdania finansowego. | 320              |

| Paragraf nr | Cel(e) MSRF   |
|-------------|---|
| 320.8       | Celem biegłego rewidenta jest odpowiednie zastosowanie koncepcji istotności w planowaniu i w przeprowadzaniu badania. |

Ilustracja 7.0-1

### Wykorzystanie istotności w badaniu sprawozdania finansowego

#### Oszacowanie ryzyka

Określenie:

- istotności dla sprawozdania finansowego, jako całości;
- istotności wykonawczej.

Zaplanowanie procedur, które trzeba wykonać w celu oszacowania ryzyka.

Identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia.

#### Reakcja na ryzyko

Określenie charakteru, harmonogramu i zakresu dalszych procedur badania;

Korekta istotności w wyniku zmiany okoliczności podczas przeprowadzania badania sprawozdania finansowego.

#### Sprawozdawczość

Ocena wpływu nieskorygowanych nieprawidłowości.

Sporządzenie sprawozdania biegłego rewidenta.

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 320.9       | Na potrzeby niniejszego standardu istotność wykonawcza oznacza kwotę lub kwoty na poziomie niższym od istotności wyznaczonej przez biegłego rewidenta dla sprawozdania finansowego, jako całości, w celu ograniczenia do akceptowalnego niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że łącznie nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia przekroczą istotność wyznaczoną dla sprawozdania finansowego, jako całości. Jeśli ma to zastosowanie, istotność wykonawcza dotyczy również kwoty lub kwot wyznaczonych przez biegłego rewidenta poniżej poziomu lub poziomów dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień informacji.  |
| 320.10      | Ustalając ogólną strategię badania sprawozdania finansowego, biegły rewident wyznacza istotność dla sprawozdania finansowego, jako całości. Jeżeli we właściwych dla danej jednostki warunkach występuje jedna lub więcej określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, których zniekształcenie w kwocie niższej niż istotność wyznaczona dla sprawozdań finansowych, jako całości, może być racjonalnie uznane za wpływające na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdań finansowych, to biegły rewident wyznacza również odpowiedni poziom lub poziomy istotności dla tych określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień. (Patrz: par. A2-A11) |
| 320.11      | Biegły rewident wyznacza istotność wykonawczą w celu oszacowania ryzyka istotnych zniekształceń oraz ustalenia charakteru, harmonogramu i zakresu dalszych procedur badania. (Patrz: par. A12)  |

## 7.1 Przegląd

Istotność określa wpływ informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym na podejmowane decyzje gospodarcze przez jego użytkowników. Pojęcie istotności uznaje, że niektóre kwestie, występując indywidualnie lub łącznie, są istotne dla osób podejmujących decyzje gospodarcze w oparciu o sprawozdanie finansowe. Decyzje te mogą dotyczyć inwestycji, podejmowania współpracy lub udzielenia pożyczki jednostce.

W tym rozdziale przedstawione są zagadnienia dotyczące istotności w zakresie badania sprawozdania finansowego. Zobacz: Tom 2, Rozdział 6 niniejszego Przewodnika w celu uzyskania dodatkowych wytycznych dotyczących ustalenia określonych kwot istotności.

Jeżeli zniekształcenie (lub suma wszystkich zniekształceń) jest na tyle znaczące, by wpłynąć na decyzję poinformowanej osoby, oznacza to, że wystąpiło istotne zniekształcenie danych w sprawozdaniu finansowym? Poniżej tego progu zniekształcenie jest z reguły uważane za nieistotne. Progu, powyżej którego sprawozdanie finansowe będzie istotnie zniekształcone, jest nazywany „istotnością dla sprawozdania finansowego, jako całości”. Dla celów niniejszego przewodnika termin ten został skrócony do „istotności ogólnej.”

### Uwaga:

Określenie „istotność dla sprawozdania finansowego, jako całości” (dla celów niniejszego przewodnika termin ten został skrócony do „istotności ogólnej”) nie jest oparte na żadnym oszacowaniu ryzyka badania. Istotność jest określona wyłącznie w stosunku do użytkowników sprawozdania finansowego. Zazwyczaj jest taka sama, jak określana przez osobę sporządzającą sprawozdanie finansowe.

Założmy, że na decyzje grupy użytkowników sprawozdania finansowego wpłynęłaby kwota nieprawidłowości 10.000€. To będzie wyznaczony poziom istotności dla sprawozdania finansowego, jako całości (lub istotność ogólna) zarówno dla sporządzającego sprawozdanie finansowe jak i dla biegłego rewidenta. Każda pojedyncze zniekształcenie lub suma pojedynczych zniekształceń, które przekraczają kwotę 10.000€ spowodują, że sprawozdanie finansowe będzie istotnie zniekształcone.

Obowiązkiem biegłego rewidenta jest zredukowanie do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że łączne nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym przekroczą istotność wyznaczoną dla sprawozdania finansowego, jako całości. Jeżeli biegły rewident planuje wykonanie tylko takich procedur badania, które zidentyfikują pojedyncze nieprawidłowości przekraczające 10.000€, istnieje ryzyko, że suma pojedynczych nieistotnych i niewykrytych podczas przeprowadzania procedur badania zniekształceń może przekroczyć próg istotności 10.000€. Dlatego też, biegły rewident musi wykonać dodatkową pracę, która zapewni margines lub zabezpieczenie przed ewentualnymi niewykrytymi nieprawidłowościami. Celem istotności wykonawczej jest zapewnienie takiego bufora.

Istotność wykonawcza pozwala biegłemu rewidentowi na ustalenie kwot istotności (niższych od istotności ogólnej), które odzwierciedlają oszacowanie ryzyka dla poszczególnych obszarów sprawozdania finansowego. Niższe kwoty zapewniają bufor bezpieczeństwa pomiędzy istotnością (istotnością wykonawczą) wykorzystywaną do określenia charakteru, zakresu przeprowadzanych procedur badania a istotnością ogólną.

W powyższym przykładzie biegły rewident przy użyciu zawodowego osądu, może podjąć decyzję, że istotność wykonawcza wyznaczona na poziomie 6.000€ może być wykorzystywana do zaprojektowania dalszych procedur badania. Bufor 4.000€ (10.000€ – 6.000€) pomiędzy istotnością wykonawczą a istotnością ogólną zapewnia margines bezpieczeństwa dla niewykrytych zniekształceń.

## 7.2 Użytkownicy sprawozdania finansowego

Istotność jest brana pod uwagę zarówno podczas planowania jak i przeprowadzania badania sprawozdania finansowego. Istotność dla sprawozdania finansowego, jako całości (istotność ogólna) jest często rozpatrywana (tak jak ramowe założenia sprawozdawczości finansowej) w połączeniu z czynnikami, przedstawionymi w tabeli poniżej.

Ilustracja 7.2-1

|   |  |
|---|--|
| <b>Wpływ na podejmowane decyzje gospodarcze</b> | Zniekształcenia, w tym pominięcia, uważane są za istotne, jeżeli pojedynczo lub łącznie, wpłynęłyby na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników sprawozdania finansowego.  |
| <b>Czynniki otoczenia</b>                       | Oceny dotyczące istotności dokonywane są w świetle występujących okoliczności i ma na nie wpływ wielkość i charakter zniekształcenia.  |
| <b>Wspólne potrzeby użytkowników</b>            | Ocena tego, co jest istotne dla użytkowników sprawozdania finansowego oparta jest na analizie ich wspólnych potrzeb w zakresie informacji finansowych, dla użytkowników traktowanych, jako grupa. Możliwy wpływ zniekształceń na konkretnych indywidualnych użytkowników, których potrzeby mogą się znacznie różnić, nie jest rozważany. |

Biegły rewident określa istotność na podstawie swojego postrzegania potrzeb użytkowników. Stosując zawodowy osąd, biegły rewident zakłada, że użytkownicy sprawozdania finansowego:

- posiadają dostateczną wiedzę z zakresu gospodarki, działalności gospodarczej i rachunkowości oraz wykazują chęć zapoznania się z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym z należytą starannością;
- rozumieją, że sprawozdanie finansowe jest sporządzane i zbadane z zastosowaniem poziomów istotności;
- zdają sobie sprawę z nieodłącznej niepewności wyceny kwot ustalonych na podstawie szacunków, osądów oraz przewidywań przyszłych zdarzeń, oraz
- podejmują racjonalne decyzje gospodarcze na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym.

### 7.3 Charakter zniekształceń

Nieprawidłowości mogą wynikać z wielu przyczyn i zależeć od czynników takich jak:

- wielkość – kwota pieniężna, której dotyczą (ilościowo)
- charakter pozycji (jakościowy); oraz
- okoliczności towarzyszące wystąpieniu.

Ilustracja 7.3-1

|                               |  |
|-------------------------------|--|
| <b>Typowe zniekształcenia</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• błędy i oszustwa zidentyfikowane podczas sporządzania sprawozdania finansowego;</li> <li>• nieprzestrzeganie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej;</li> <li>• oszustwa popełniane przez pracowników i kierownictwo;</li> <li>• błędy kierownictwa;</li> <li>• sporządzenie niedokładnych lub niewłaściwych oszacowań; lub</li> <li>• niekompletne lub niewłaściwe opisy zasad rachunkowości, lub ujawnień w informacji dodatkowej.</li> </ul> |
|-------------------------------|--|

Istotność nie jest liczbą bezwzględną. Stanowi ona obszar graniczny, pomiędzy tym, co jest bardzo prawdopodobnie mało istotne, a tym, co jest bardzo istotne. Ocena tego, co jest istotne zawsze jest kwestią zawodowego osądu.

W pewnych sytuacjach, kwestia pozostająca znacznie poniżej ilościowego poziomu istotności może zostać uznana za istotną na podstawie charakteru pozycji lub okoliczności związanych z wystąpieniem zniekształcenia. Na przykład:

- Informacje o ilości transakcji z podmiotami powiązаныmi mogą być bardzo istotne dla osoby podejmującej decyzje na podstawie sprawozdania finansowego.
- Wystąpienia oszustwa kierownictwa (nawet nieistotne) może być istotne dla użytkowników sprawozdania finansowego, oraz
- Serie nieistotnych pozycji mogą stać się istotne, gdy się je zsumuje.

**Uwaga:** Biegły rewident podczas przeprowadzania badania sprawozdania finansowego sumuje zniekształcenia inne, niż te bez znaczenia. Określenie „błahy” nie jest kolejnym określeniem dla określenia „nie istotny”. Sprawy bez znaczenia nie są stratami wynikowymi, brany pod uwagę pojedynczo lub zsumowane i oceniane według kryteriów rozmiaru, charakteru lub okoliczności.



Ilustracja 7.3-2



#### 7.4 Istotność i ryzyko badania

Istotność (jak opisano powyżej) i ryzyko badania są ze sobą powiązane i są rozpatrywane łącznie podczas całego procesu badania sprawozdania finansowego.

Ryzyko badania to ryzyko wyrażenia niewłaściwej opinii o sprawozdaniu finansowym, które jest istotnie zniekształcone.

Ilustracja 7.4-1

| Składniki ryzyka badania                      |  |
|---|--|
| <b>Ryzyko istotnego zniekształcenia (RIN)</b> | Ryzyko, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone przed rozpoczęciem jakichkolwiek prac związanych z badaniem. Ryzyko to jest rozpatrywane na poziomie sprawozdania finansowego (często rozległe / dominujące ryzyko, mające wpływ na wiele stwierdzeń) i na poziomie stwierdzeń, które odnosi się do grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji. RIZ jest połączeniem ryzyka nieodłącznego (RN) i ryzyka kontroli (RK), które mogą być przedstawione w postaci: $RN \times RK = RIZ$ |

| Składniki ryzyka badania  |  |
|---------------------------|--|
| <b>Ryzyko przeoczenia</b> | <p>Jest to ryzyko, że biegły rewident nie wykryje istniejącego w stwierdzeniu zniekształcenia, które może być istotne. Ryzyko przeoczenia (RP) ogranicza się poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• prawidłowe zaplanowanie badania;</li> <li>• przeprowadzenie procedur badania będących reakcją na rozpoznane czynniki ryzyka zniekształcenia;</li> <li>• właściwą alokację pracowników;</li> <li>• stosowanie zawodowego sceptycyzmu; i</li> <li>• nadzór i kontrola przeprowadzonych prac związanych z badaniem.</li> </ul> <p>Ryzyka przeoczenia nigdy nie da się obniżyć do zera ze względu na nieodłączne ograniczenia przeprowadzonych procedur, niezbędne osądy ludzkie (zawodowe) i charakter badanych dowodów.</p> |

Ryzyko badania może być opisane w następujący sposób:

$$RB = RIZ \times RP$$

Istotność i ryzyko badania są brane pod uwagę podczas:

- identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnych zniekształceń; oraz
- określenia charakteru, harmonogramu i zakresu dalszych procedur badania;
- określeniu korekt istotności (zarówno ogólnej jak i wykonawczej) po uzyskaniu w trakcie przeprowadzania procedur badania nowych informacji, które spowodowałyby, że biegły rewident początkowo określiłby inną kwotę (lub kwoty);
- oceny wpływu nieskorygowanych zniekształceń, dotyczących sprawozdania finansowego, jeżeli takie występują oraz procesu sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta.

Korzystając z prostej analogii skoku w lekkiej atletyce, istotność byłoby odpowiednikiem wysokości, jaką zawodnik musi przeskoczyć. Ryzyko badania jest równoważne z nieodłącznym poziomem trudności związanym ze skokiem na danej wysokości (RIZ), w połączeniu z dodatkowym ryzykiem popełnienia błędu w strategii lub wykonaniu skoku (ryzyko przeoczenia).

## 7.5 Poziomy istotności

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 320.12      | Biegły rewident weryfikuje istotność dla sprawozdania finansowego, jako całości (oraz, gdy ma to zastosowanie, istotności dla określonych grup transakcji, sald kont i ujawnień), w przypadku uzyskania podczas badania informacji, które spowodowałyby wyznaczenie na początku przez niego innej kwoty (lub kwot) istotności. (Patrz: par. A13)  |
| 320.13      | Jeśli biegły rewident dochodzi do wniosku, że właściwa byłaby niższa istotność dla sprawozdania finansowego, jako całości (i jeśli ma to zastosowanie, istotność dla określonych grup transakcji, sald kont i ujawnień) niż początkowo wyznaczona, to ustala, czy konieczna jest zmiana istotności wykonawczej i czy charakter, harmonogram i zakres dalszych procedur badania pozostają odpowiednie.   |
| 320.14      | Biegły rewident umieszcza w dokumentacji badania następujące kwoty i czynniki uwzględnione przy ich wyznaczeniu:<br>(a) istotność dla sprawozdania finansowego, jako całości;<br>(b) jeżeli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont i ujawnień;<br>(c) istotność wykonawczą; oraz<br>(d) wszystkie zmiany pkt. (a) - (c) wykonane podczas badania. |

Ilustracja 7.5-1



**Uwaga:** Określenie „ogólna” i „szczegółowa” wykorzystane powyżej oraz poniżej w tekście jest używane dla celów przewodnika i nie jest terminem używanym w MSRF. Istotność ogólna odnosi się do istotności dla sprawozdania finansowego, jako całości, istotność szczegółowa odnosi się do określonych grup transakcji, sald kont i ujawnień.

Na początku badania sprawozdania finansowego biegły rewident ustala rozmiar i charakter zniekształceń, które mogłyby być uznane za istotne. Proces ten obejmuje wyznaczenie kwoty istotności określonej w tabeli poniżej.

## Wyznaczenie kwot dotyczących istotności

Ilustracja 7.5-2

|   |  |
|---|--|
| <b>Istotność ogólna</b>                 | Istotność dla sprawozdania finansowego, jako całości. Opiera się na przewidywaniu, co może wpływać na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdania finansowego. Może się ona zmieniać podczas procesu badania, jeżeli biegły rewident pozyska informacje, które spowodowałyby określenie na początku innej kwoty (lub kwot).   |
| <b>Ogólna istotność wykonawcza</b>      | Istotność wykonawcza jest wyznaczana na niższym poziomie niż istotność ogólna. Istotność wykonawcza pozwala biegłemu rewidentowi reagować na określone oszacowania ryzyka (bez zmiany istotności ogólnej) i ograniczyć do akceptowalnego niskiego poziomu prawdopodobieństwo, że łącznie nieskorygowane i niewykryte zniekształceń przekroczą istotność ogólną. Istotność wykonawcza może być zmieniona na podstawie wyników badania (tak, jak kiedy było korygowane oszacowania). |
| <b>Istotność szczegółowa</b>            | Istotność szczegółowa jest wyznaczana dla grup transakcji, sald kont i ujawnień, dla których przewiduje się, że zniekształceń w kwotach mniejszych niż istotność ogólna mogą wpływać na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdania finansowego.  |
| <b>Szczegółowa istotność wykonawcza</b> | Szczegółowa istotność wykonawcza jest wyznaczana na niższym poziomie niż istotność szczegółowa. Umożliwia to biegłemu rewidentowi zaplanowanie reakcji na konkretne oszacowania ryzyka i pozwala na uwzględnienie niewykrytych i nieistotnych zniekształceń nieprzekraczających kwoty istotnej.  |

### Istotność dla sprawozdania finansowego, jako całości

Istotność dla sprawozdania finansowego, jako całości (istotność ogólna) opiera się na postrzeganiu przez biegłego rewidenta potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego dotyczących informacji finansowych. Jest ona zwykle określona na poziomie kwoty zbliżonej do tej używanej przez osobę sporządzającą sprawozdanie finansowe. Kierując się profesjonalnego osądem, biegły rewident może wyznaczyć istotność na najwyższym poziomie zniekształceń, który nie wpłynie na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników sprawozdania finansowego.

Ustalona kwota istotności ogólnej staje się jednym z czynników oceny ostatecznego sukcesu lub niepowodzenia procesu badania. Na przykład, założmy, że istotność ogólna była ustalona na poziomie 20.000€. Jeżeli jako rezultat wykonanych procedur badania sprawozdania finansowego:

- nie zostały zidentyfikowane żadne zniekształcenia - zostanie wydana opinia bez zastrzeżeń.
- zostało zidentyfikowanych kilka małych (nieistotnych) nieskorygowanych zniekształceń - zostanie wydana opinia bez zastrzeżeń.
- zostały zidentyfikowane istotne zniekształceń przekraczające istotność (ponad 20.000€) i kierownictwo nie będzie chciało wprowadzić niezbędnych korekt do sprawozdania finansowego - będzie wydana opinia z zastrzeżeniem lub też opinia negatywna.
- w sprawozdaniu finansowym istnieją nieskorygowane błędy przekraczające istotność (ponad 20.000€), ale nie zostały wykryte przez biegłego rewidenta - może zostać wydana niewłaściwa opinia bez zastrzeżeń/niezmodyfikowana.

Dalsze wskazówki w Tomie 2, Rozdział 21 dotyczący wskazówek na temat wykorzystania istotności podczas oceny uzyskanych dowodów badania.

Biegli rewidenci ulegają czasami pokusie obniżenia istotności ogólnej w sytuacji, kiedy ryzyko istotnego zniekształcenia jest oszacowane, jako wysokie. Może to być niewłaściwe, gdyż istotność ogólna odnosi się do potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego, a nie do poziomu ryzyka badania.

Jeżeli ryzyko badania jest czynnikiem brany pod uwagę przy ustalaniu poziomu istotności ogólnej, w badaniu o wysokim ryzyku ustala się niższą kwotę istotności ogólnej, niż w badaniu jednostki o podobnej wielkości, dla której ryzyko badania jest niższe. Zakładając, że potrzeby informacyjne użytkowników sprawozdania finansowego są takie same bez względu na ryzyko badania, wyznaczenie istotności ogólnej na niskim poziomie może skutkować:

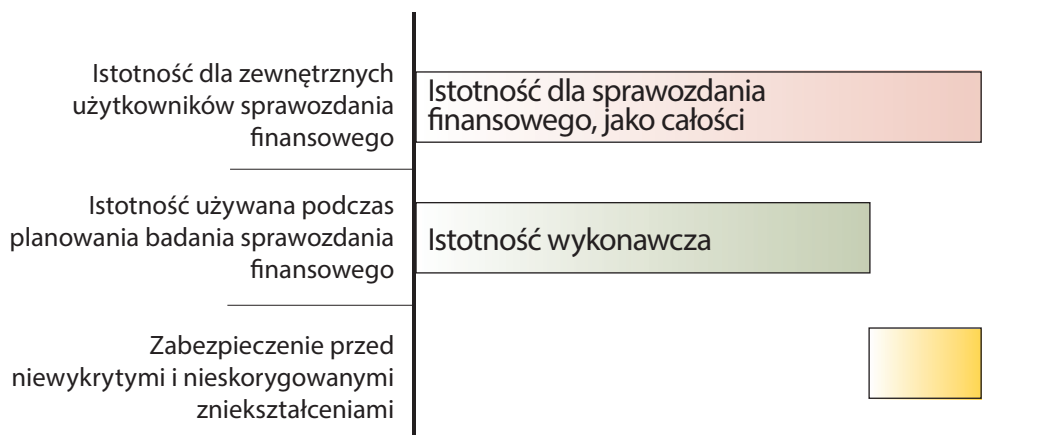
- zagwarantowaniem użytkownikom sprawozdania finansowego, że w sprawozdaniu finansowym zostaną zidentyfikowane przez biegłego rewidenta również te mniejsze zniekształcenia (niż jest to rzeczywiście konieczne); oraz
- koniecznością wykonania dodatkowej pracy, która ma zapewnić obniżenie ryzyka badania do niskiego akceptowalnego poziomu.

Ponieważ istotność ogólna jest wyznaczana na podstawie potrzeb użytkowników sprawozdania finansowego, nie może ona być zmieniana na skutek wyników badania i zmian w oszacowaniu ryzyka. Istotność ogólna powinna być aktualizowana w przypadku, kiedy biegły rewident uzyska informacje, które spowodowałyby określenie innej początkowej kwoty (lub kwot).

Na zakończenie procesu badania istotność ogólna może być użyta do oceny wpływu zidentyfikowanych zniekształceń na sprawozdanie finansowe i poprawności sprawozdania biegłego rewidenta.

### **Istotność wykonawcza**

*Ilustracja 7.5-3*



Istotność wykonawcza pozwala biegłemu rewidentowi na reagowanie na ryzyko zniekształceń w saldach kont, grupach transakcji i ujawnieniach bez konieczności zmiany istotności ogólnej. Istotność wykonawcza pozwala biegłemu rewidentowi wyznaczyć kwoty istotności, które oparte są na istotności ogólnej, ale są wyznaczone na poziomie niższym w celu uwzględnienia ryzyka niewykrytych zniekształceń oraz oszacowania ryzyka. Niższa kwota (kwoty) zapewnia bufor bezpieczeństwa pomiędzy istotnością używaną do określenia charakteru i zakresu próbkowania (istotność wykonawcza) a kwotą istotności dla sprawozdania finansowego, jako całości (istotność ogólna).

Ustalenie właściwej kwoty dla istotności wykonawczej skutkuje większym nakładem pracy, co zwiększa prawdopodobieństwo, że zniekształcenia, (jeśli istnieją) zostaną zidentyfikowane. Na przykład, jeżeli istotność ogólna wynosi 20.000€ a procedury badania były zaplanowane tak, aby wykryć wszystkie błędy przekraczające 20.000€, jest całkiem prawdopodobne, że błąd np. 8.000€ nie zostanie wykryty. Jeśli istnieją trzy takie błędy, dają kwotę w wysokości 24.000€ a sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone. Jednak, jeżeli istotność wykonawcza została wyznaczona na poziomie 12.000€ jest bardziej prawdopodobne, że przynajmniej jeden lub wszystkie błędy w wysokości 8.000€ zostaną wykryte. Jeżeli tylko jeden z tych trzech błędów zostanie zidentyfikowany i skorygowany, pozostająca kwota zniekształcenia w wysokości 16.000€ może być niższa od istotności ogólnej i sprawozdanie finansowe, jako całość może nie być zniekształcone.

Wyznaczenie właściwej kwoty istotności wykonawczej wymaga zawodowego osądu i nie jest prostą mechaniczną kalkulacją jak wyliczenie procentu ( np. 75%) poziomu istotności ogólnej. Jednak biorąc pod uwagę szczególne okoliczności występujące w badanej jednostce, istotność można wyznaczyć, jako pojedynczą kwotę dla sprawozdania finansowego, jako całości lub poszczególnych kwot sald, transakcji i ujawnień.

Wyznaczenie właściwej kwoty istotności wykonawczej wymaga zastosowania zawodowego osądu opartego o czynniki ryzyka badania, takie jak poniżej:

- zrozumienie jednostki i wyników przeprowadzonych procedur oszacowania ryzyka;
- charakter i zakres zniekształceń zidentyfikowanych podczas poprzednich badań; oraz
- przewidywane możliwe zniekształcenia w bieżącym okresie.

Istotność wykonawcza, jako całość lub dla pojedynczych sald, transakcji i ujawnień może być zmieniona w każdym czasie podczas badania sprawozdania finansowego (bez wpływu na istotność ogólną) w celu uwzględnienia oszacowania ryzyka, wyników badania i nowych uzyskanych informacji. Na zakończenie badania, istotność ogólna może być wykorzystana podczas oceny wpływu zidentyfikowanych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym i określeniu poprawności opinii wyrażonej w sprawozdaniu biegłego rewidenta. (Patrz: Tom 2, Rozdział 21).

#### **UWAGA**

Kiedy potencjalne zniekształcenie zostanie zidentyfikowane, zwróć uwagę na okoliczności jej powstania i wpływ na oszacowanie ryzyka/planowanie badania przed ponownym wyznaczeniem istotności wykonawczej?

#### ***Istotność szczegółowa***

Jest kilka sytuacji, w których zniekształcenia w kwocie niższej od istotności dla sprawozdania finansowego, jako całości mogą wpływać na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdania finansowego.

Ilustracja 7.5-4

| Czynniki mające wpływ na decyzje  | Możliwe przykłady   |
|---|---|
| Prawo, regulacje, ramowe założenia sprawozdawczości finansowej          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Poufne ujawnienia w sprawozdaniu finansowym takie jak wynagrodzenia kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad jednostką.</li> <li>• Transakcje z podmiotami powiązanymi.</li> <li>• Nieprzestrzegania warunków pożyczki, postanowień umownych, obowiązkowych zabezpieczeń i statutowych/ustawowych wymogów sprawozdawczych.</li> <li>• Niektóre typy wydatków, takie jak nielegalne płatności czy też wydatki kierownictwa.</li> </ul> |
| Kluczowe ujawnienia dotyczące branży                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Rezerwy i koszty wydobycia dla kopalni.</li> <li>• Koszty badań i rozwoju dla jednostki z branży farmaceutycznej.</li> </ul>   |
| Ujawniania znaczących zdarzeń i ważne zmiany w działalności operacyjnej | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Niedawno nabyte firmy lub ekspansja działalności.</li> <li>• Działalność zaniechana.</li> <li>• Nietypowe zdarzenia lub zobowiązania warunkowe ( np. sprawy sądowe).</li> <li>• Wprowadzenie nowych produktów i usług.</li> </ul>  |

Biegły rewident powinien rozważyć powyższe kwestie dla jednej lub większej ilości określonych transakcji, sald kont lub ujawnień. Biegły rewident może uznać za użyteczne zrozumienie poglądów i oczekiwań kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór nad jednostką.

### Szczegółowa istotność wykonawcza

Jest taka sama jak istotność wykonawcza omówiona powyżej, poza tym, że odnosi się ona do kwot określonych dla istotności szczegółowej. Szczegółowa istotność wykonawcza może być wyznaczona dla kwot niższych niż istotność szczegółowa, gwarantując wykonanie wystarczających procedur badania zapewniających niski akceptowalny poziom prawdopodobieństwa, że łączne nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia przekroczą istotność ogólną.

## 7.6 Dokumentacja istotności

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|-------------|--|
| 320.14      | <p>Biegły rewident umieszcza w dokumentacji badania następujące kwoty i czynniki uwzględniane przy ich wyznaczaniu:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) istotność na poziomie sprawozdania finansowego jako całości;</li> <li>(b) jeżeli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont i ujawnień;</li> <li>(c) istotność wykonawczą; oraz</li> <li>(d) wszystkie zmiany pkt. (a)-(c) wykonane podczas badania.</li> </ul> |

Ponieważ kwoty istotności oparte są na zawodowym osądzie biegłego rewidenta, ważne jest, żeby czynniki i kwoty brane pod uwagę podczas określania istotności na różnych poziomach były odpowiednio udokumentowane. Jest to szczególnie widoczne podczas:

- Etapu planowania, kiedy podejmowane są decyzje dotyczące zakresu procedur badania.
- Przeprowadzania badania, kiedy na podstawie wyników badania może być wymagana korekta istotności ogólnej lub istotności wykonawczej dla szczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień.

Dokumentacja może obejmować:

1. Użytkowników sprawozdania finansowego;
2. Czynniki użyte podczas wyznaczania:
  - istotności dla sprawozdania finansowego, jako całości, jeśli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla szczególnych grup transakcji, sald kont i ujawnień;
  - istotności wykonawczej; oraz
3. Wszystkie zmiany istotności zawarte powyżej w punkcie 2 podczas postępu prac badania.



## 8. Procedury oszacowania ryzyka

| Zawartość rozdziału   | Odpowiednie MSRF |
|---|------------------|
| Charakter i zastosowanie procedur oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta w celu zidentyfikowania i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia. | 240, 315         |

Trzy rodzaje procedur oszacowania ryzyka wymagane przez MSRF 315 zilustrowane są poniżej.

Ilustracja 8.0-1



| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|-------------|--|
| 315.5       | Biegły rewident przeprowadza procedury oszacowania ryzyka w celu rozpoznania i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń. Same procedury oszacowania ryzyka nie zapewniają jednak wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na podstawie, których można by oprzeć opinię z badania. (Patrz: par. A1-A5) |

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|-------------|--|
| 315.6       | <p>Procedury oszacowania ryzyka obejmują następujące elementy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Zapytania skierowane do kierownictwa jednostki oraz innych osób w jednostce, które mogą według osądu biegłego rewidenta posiadać informacje pomocne w rozpoznaniu ryzyka istotnego zniekształcenia powstałego w wyniku błędu lub oszustwa. (Patrz: par. A6)</li> <li>(b) Procedury analityczne (Patrz: par. A7-A10)</li> <li>(c) Obserwacje i inspekcje. (Patrz: par. A11)</li> </ul>  |
| 315.11      | <p>Biegły rewident poznaje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Branżę jednostki, regulacje i inne czynniki zewnętrzne w tym mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. (Patrz: par. A18-A22)</li> <li>(b) Charakter jednostki, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) jej działalność;</li> <li>(ii) strukturę właścicielską i zarządczą;</li> <li>(iii) rodzaje prowadzonych i planowanych inwestycji, w tym inwestycje w jednostkach specjalnego przeznaczenia; oraz</li> <li>(iv) sposób, w jaki jednostka działa oraz źródła jej finansowania, co pozwoli biegłemu rewidentowi na zrozumienie grup transakcji, sald kont i ujawnień, oczekiwanych w sprawozdaniu finansowym. (Patrz: par. A23-A27)</li> </ul> </li> <li>(c) Dokonany przez jednostkę sposób stosowania zasad rachunkowości w tym przyczyny ich zmian. Biegły rewident ocenia, czy zasady rachunkowości są odpowiednie do prowadzonej przez nią działalności oraz zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i zasadami rachunkowości stosowanymi w danej branży. (Patrz: par. A28)</li> <li>(d) Cele i strategia jednostki oraz związane z nimi ryzyko działalności gospodarczej, które mogą wywołać ryzyko istotnego zniekształcenia. (Patrz: par. A29-A35)</li> <li>(e) Sposoby przeglądu finansowych wyników jednostki. (Patrz: par. A36-A41)</li> </ul> |
| 315.12      | <p>Biegły rewident uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznej ważnej dla badania. Pomimo tego, że większość kontroli mających znaczenie dla badania najczęściej związana jest ze sprawozdawczością finansową, nie wszystkie kontrole związane ze sprawozdawczością finansową są ważne dla badania. Ustalenie, czy kontrola wewnętrzna, występując pojedynczo lub łącznie, jest ważna dla badania jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta. (Patrz: par. A42-A65).</p>   |

## 8.1 Przegląd

Celem przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka jest zidentyfikowanie i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia. Osiąga się to poprzez poznanie jednostki, jej środowiska łącznie z kontrolą wewnętrzną. Informacje mogą pochodzić ze źródeł zewnętrznych, takich jak Internet, prasa oraz ze źródeł wewnętrznych takich jak rozmowy z kluczowym personelem. Zrozumienie jednostki to ciągły, dynamiczny proces zbierania, uaktualniania i analizowania informacji podczas całego procesu badania.

## 8.2 Dowody badania

Procedury oszacowania ryzyka dostarczają dowodów badania, pomagają w oszacowaniu ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzeń. Dowody te nie występują jednak w odosobnieniu. Dowody uzyskane podczas procedur oszacowania ryzyka są uzupełniane podczas dalszych procedur badania (stanowiących odpowiedź na rozpoznane ryzyko) takich jak testy kontroli i/lub testy wiarygodności.

### Wymagane procedury

Biegły rewident stosuje zawodowy osąd przy określaniu procedur oszacowania ryzyka, wymaganego zakresu i stopnia zrozumienia jednostki. Jeżeli biegły rewident przeprowadza badanie jednostki po raz pierwszy, praca potrzebna do uzyskania i udokumentowania tych informacji często zajmuje dużo czasu. Jednak

informacje uzyskane i prawidłowo udokumentowane w pierwszym roku, pozwolą na zmniejszenie czasu poświęconego w kolejnym roku na ich aktualizację.

Biegły rewident musi wykonać procedury oszacowania ryzyka wystarczające do identyfikacji czynników ryzyka działalności gospodarczej i ryzyka oszustw, mogące powodować istotne zniekształcenia. Obejmują one analizę wszystkich zdarzeń lub uwarunkowań, które nasuwają poważne wątpliwości do kontynuacji działalności gospodarczej.

Proces ten wymaga poznania jednostki w zakresie i stopniu opisanym w paragrafie 11 i 12 MRSR 315 (przywołanego powyżej). Stopień ogólnego poznania jednostki przez biegłego rewidenta będzie mniejszy niż stopień zrozumienia jednostki przez kierownictwo zarządzające podmiotem.

## UWAGA

Podczas projektowania charakteru i zakresu procedur oszacowania ryzyka, które mają być wykonane, pamiętaj, że niektóre ISA przedstawiają szczegółowe kwestie, które należy wziąć pod uwagę. Poniżej przedstawiono kilka przykładów:

### MSRF 240.16 Oszustwa w badaniu sprawozdania finansowego

Przeprowadzając procedury oszacowania ryzyka oraz związane z tym czynności w celu poznania jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej, zgodnie z wymogami MSRF 315, biegły rewident przeprowadza procedury wymienione w paragrafie 17-24 (MSRF 240), w celu uzyskania informacji służących do identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

### MSRF 540.8 Badanie oszacowań księgowych

Przeprowadzając procedury oszacowania ryzyka oraz związane z tym czynności w celu poznania jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej w jednostce, zgodnie z wymogami zawartymi w MSRF 315, biegły rewident, aby stworzyć zasady rozpoznawania i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia oszacowań księgowych, zdobywa wiedzę o następujących zagadnieniach:

- (a) zasadach określonych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dotyczących określenia oszacowań księgowych w tym powiązanych ujawnień;
- (b) sposobie, w jaki kierownictwo rozpoznaje transakcje, zdarzenia i uwarunkowania, które mogą stwarzać potrzebę ujęcia lub ujawnienia oszacowań księgowych w sprawozdaniu finansowym. Aby zdobyć tę wiedzę biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytanie dotyczące zmian okoliczności, które mogą prowadzić do powstania nowych lub potrzeby skorygowania już istniejących oszacowań księgowych;
- (c) sposobie w jaki kierownictwo ustala oszacowania księgowe i zrozumienie danych na których opierają się te wartości, w tym:
  - (i) metoda, oraz gdzie to odpowiednie, model zastosowany do ustalania oszacowań księgowych;
  - (ii) stosowne kontrole;
  - (iii) czy kierownictwo korzystało z pomocy eksperta;
  - (iv) założenia leżące u podstaw wartości oszacowań;
  - (v) czy w porównaniu z poprzednim okresem nastąpiła lub czy musiała nastąpić zmiana metod ustalania wartości oszacowań księgowych, jeżeli tak, to, jaka była przyczyna zmiany; oraz
  - (vi) czy kierownictwo oceniło, a jeśli tak to, w jaki sposób, skutek niepewności oszacowań księgowych.

**MSRF 550.11 Podmioty powiązane**

W ramach procedur oszacowania ryzyka i powiązanych czynności, których przeprowadzenia w trakcie badania wymagają od biegłego rewidenta standardy MSRF 315 i MSRF 240, biegły rewident przeprowadza procedury badania i powiązane czynności określone w paragrafach 12 -17 (MSRF 550), w celu uzyskania informacji przydatnych do rozpoznania ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi.

**MSRF 570.10 Kontynuacja działalności**


Podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka zgodnie z MSRF 315, biegły rewident rozważa, czy występują zdarzenia lub uwarunkowania, mogące budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności gospodarczej w przyszłości

W mniejszych jednostkach procedury wymagane przy identyfikacji czynników ryzyka mogą być zminimalizowane, podczas gdy w większych i złożonych jednostkach procedury te mogą być znaczne.

**8.3 Trzy procedury oszacowania ryzyka**

Każda z tych trzech procedur oszacowania ryzyka powinna zostać przeprowadzona podczas badania, jednak niekoniecznie dla każdego aspektu wymaganego zrozumienia. W wielu sytuacjach wyniki przeprowadzenia jednego rodzaju procedury mogą prowadzić do wykonania kolejnej. Na przykład w wyniku zapytania skierowanego do kierownika sprzedaży może zostać zidentyfikowana niestandardowa, ale znacząca transakcja sprzedaży. Kolejną procedurą może być inspekcja odnośnej umowy sprzedaży i analiza jej wpływu na sprzedaż. Ewentualne wyniki przeprowadzonych analitycznych procedur dotyczących wstępnych wyników z działalności operacyjnej mogą spowodować konieczność skierowania zapytań do kierownictwa jednostki. Odpowiedzi na te zapytania mogą prowadzić do przeprowadzenia inspekcji pewnych dokumentów lub do obserwacji niektórych działań.

Charakter i zastosowanie tych trzech procedur opisano poniżej.

**8.4 Zapytania adresowane do kierownictwa i innych osób (w tym zapytania dotyczące oszustw)**


Zapytanie  
kierowane do  
kierownictwa  
i innych osób

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|-------------|--|
| 240.17      | Biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) dokonanej przez kierownictwo oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem, w tym charakteru, zakresu i częstotliwości dokonywania tych oszacowań; (Patrz: par. A12-A13)</li> <li>(b) stosowanego przez kierownictwo procesu rozpoznania i reagowania na oszacowane ryzyko oszustw w jednostce, w tym specyficzne ryzyko oszustw rozpoznane przez kierownictwo lub na które zwrócono uwagę, lub grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia, których może dotyczyć ryzyko oszustwa; (Patrz: par. A14)</li> <li>(c) przekazanych przez kierownictwo osobom sprawującym nadzór nad jednostką komunikatów, o ile miały miejsce, procesów rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo na ryzyko oszustwa w jednostce; oraz</li> <li>(d) przekazanych przez kierownictwo komunikatów pracownikom, o ile miały miejsce, na temat jego poglądów dotyczących praktyki biznesowej oraz etycznego zachowania.</li> </ul> |
| 240.18      | Biegły rewident kieruje zapytania do kierownictwa jednostki i jeśli to odpowiednie do innych osób w jednostce, czy posiadają wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, domniemanych lub zarzucanych oszustw dotyczących jednostki. (Patrz: par. A15-A17)  |
| 240.20      | Jeżeli nie wszystkie osoby sprawujące nadzór nad jednostką uczestniczą w kierowaniu jednostką, biegły rewident powinien zrozumieć, w jaki sposób osoby te nadzorują proces rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo na ryzyko oszustw w jednostce oraz kontrolę wewnętrzną stworzoną przez kierownictwo w celu ograniczenia tego ryzyka. (Patrz: par. A19-A21)  |
| 240.21      | Jeżeli nie wszystkie osoby sprawujące nadzór nad jednostką uczestniczą w zarządzaniu jednostką, biegły rewident kieruje zapytania do osób sprawujących nadzór, aby ustalić czy posiadają wiedzę na temat rzeczywistych, domniemanych lub podejrzewanych oszustwach dotyczących jednostki. Zapytania te są zadawane, aby potwierdzić odpowiedzi uzyskane od kierownictwa.   |

Biegły rewident zadaje pytania w połączeniu z innymi procedurami oszacowania ryzyka pomagającymi w identyfikacji istotnego zniekształcenia. Głównym celem zapytań jest uzyskanie zrozumienia jednostki w zakresie i stopniu wymaganym przez paragraf 11 i 12 MSRF 315 (przywołanego powyżej).

Zazwyczaj większość informacji uzyskanych w wyniku zadawania pytań pochodzi od kierownictwa i osób odpowiedzialnych za sprawozdawczość finansową. Jednak zapytania skierowane do innych osób w jednostce i pracowników na różnych stanowiskach mogą pomóc spojrzeć na jednostkę z innej perspektywy oraz dostarczyć dodatkowych informacji użytecznych w identyfikacji ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia, a które mogłyby być pominięte. Na przykład rozmowa z kierownikiem sprzedaży może ujawnić pewne transakcje sprzedaży (pod koniec okresu) przeprowadzone w pośpiechu i niezarejestrowane zgodnie z przyjętymi przez jednostkę zasadami uznawania przychodów.

Obszary zapytań opisano w poniższej tabeli.

Ilustracja 8.4-1

| Rozmowa z:   | Zapytania dotyczące:  |
|--|---|
| <b>Osobami sprawującymi nadzór nad jednostką (OSN), (jeśli nie zajmują się zarządzaniem jednostką)</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Środowiska, w jakim jest sporządzane sprawozdanie finansowe.</li> <li>• Nadzorowania procesu przez kierownictwo dotyczącego rozpoznania i reakcji na ryzyko oszustw lub błędów w jednostce i kontroli wewnętrznej ustanowionej przez kierownictwo, aby ograniczać to ryzyko.</li> <li>• Wiedzy o faktycznych lub domniemanych podejrzeniach dotyczących oszustw w jednostce.</li> <li>• Należy rozważyć wzięcie udziału w spotkaniu z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką oraz przeczytanie dotychczasowych protokołów z ich posiedzeń.</li> </ul>   |
| <b>Kierownictwem i osobami odpowiedzialnymi za sprawozdawczość finansową</b>                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Oszacowanie przez kierownictwo ryzyka, czy sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone z powodu oszustwa lub błędu, w tym charakteru, zakresu i częstotliwości takich oszacowań.</li> <li>• Sposobu komunikowania się kierownictwa z pracownikami w sprawie metod biznesowych i zachowań etycznych.</li> <li>• Kultury jednostki (wartości i etyka).</li> <li>• Stylu działania kierownictwa.</li> <li>• Nierealistycznych planów kierownictwa.</li> <li>• Potencjalnych nadużyć kierownictwa.</li> <li>• Wiedzy na temat oszustw lub podejrzeń o oszustwa,</li> <li>• Sposobu sporządzania oszacowań.</li> <li>• Procesu sporządzania i przeglądu tego procesu.</li> <li>• Sposobu komunikowania się kierownictwa z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.</li> </ul> |
| <b>Kluczowymi pracownikami (Zakupy, płace, rachunkowość, itp.)</b>                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Trendów w gospodarce i nietypowych zdarzeń.</li> <li>• Rozpoczynania, przetwarzania oraz rejestrowania złożonych lub nietypowych transakcji.</li> <li>• Zakresu nadużyć kierownictwa (np. czy pracownicy byli kiedykolwiek poproszeni o ominięcie kontroli wewnętrznej?).</li> <li>• Stosowności wyboru /stosowania zasad rachunkowości.</li> </ul>  |
| <b>Osobami z działu marketingu lub sprzedaży</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Strategii marketingowych i trendów w sprzedaży.</li> <li>• Motywacji do osiągnięcia wyników sprzedaży.</li> <li>• Ustaleń umownych z klientami.</li> <li>• Zakresu nadużyć kierownictwa (np. czy pracownicy byli kiedykolwiek poproszeni o ominięcie kontroli wewnętrznej lub zasad uznawania przychodów rachunkowych?).</li> </ul>  |

## UWAGA

Nie należy ograniczać zadawania pytań (zwłaszcza w mniejszych zleceniach badaniach) do właściciela - kierownika i księgowego.

Zapytaj innych pracowników jednostki (takich jak kierownik sprzedaży, produkcji, czy innych pracowników) o trendy, nietypowe zdarzenia, główne czynniki ryzyka działalności gospodarczej, działania kontroli wewnętrznej i ewentualne przypadki nadużyć kierownictwa.

Jeżeli w potencjalne oszustwo zaangażowane jest kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nad jednostką, skonsultuj się z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie i rozważ skorzystanie z porady prawnej dotyczącej dalszego postępowania. Informacje te powinny być traktowane, jako poufne w celu zagwarantowania, że wymogi dotyczące prywatności i poufności są odpowiednio przestrzegane. Sprawdź również wymogi zawarte w Kodeksie Etyki w celu uzyskania dodatkowych wskazówek i wytycznych.

## 8.5 Procedury analityczne



Procedury analityczne stosowane, jako procedury oszacowania ryzyka pomagają w rozpoznaniu kwestii, które mają wpływ na sprawozdanie finansowe oraz przeprowadzane badanie. Wśród przykładów można wymienić nietypowe transakcje lub zdarzenia, kwoty, wskaźniki lub trendy.

Procedury analityczne, jako procedury oszacowania ryzyka, mogą także być wykorzystywane, jako dalsze procedury w:

- uzyskaniu dowodów dotyczących stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym. Przykładem może być analityczna procedura wiarygodności omówiona bardziej szczegółowo w Tomie 1, Rozdziale 10 tego przewodnika; oraz
- wykonaniu ogólnego przeglądu sprawozdania finansowego lub pod koniec, badania sprawozdania finansowego.

Większość procedur analitycznych nie jest ani bardzo szczegółowa i złożona. Wykorzystują one dane zagregowane w wysokim stopniu, co oznacza, że ich wyniki mogą tylko dostarczać wstępnych ogólnych wskazówek o wystąpieniu istotnego zniekształcenia.

Czynności związane z wykonaniem procedur analitycznych są przedstawione na ilustracji poniżej.

Ilustracja 8.5-1

| Co zrobić?                                    | Jak to zrobić?  |
|---|---|
| Rozpoznać związki występujące pomiędzy danymi | Przewidzieć wytłumaczalne związki pomiędzy różnymi rodzajami informacji, których istnienie można racjonalnie założyć. Jeśli to możliwe, dążyć do stosowania niezależnych (np. generowanych wewnętrznie) źródeł informacji.<br>Dane finansowe i niefinansowe mogą zawierać: <ul style="list-style-type: none"> <li>• sprawozdania finansowe za poprzednie porównywalne okresy;</li> <li>• budżety, prognozy i ekstrapolacje, w tym śródroczne i roczne dane; oraz</li> <li>• informacje dotyczące branży, w której działa jednostka i obecne warunki gospodarcze.</li> </ul> |
| Porównać                                      | Porównać oczekiwania z zarejestrowanymi kwotami lub wskaźnikami obliczonymi na podstawie zarejestrowanych kwot.   |
| Ocenić wyniki                                 | Ocenić wyniki.<br>W wypadku odnalezienia nietypowych lub nieoczekiwanych związków należy rozważyć potencjalne ryzyko istotnego zniekształcenia.   |

Wyniki procedur analitycznych powinny być rozpatrywane w połączeniu z pozostałymi informacjami uzyskanymi tak, aby:

- rozpoznać czynniki ryzyka istotnego zniekształcenia dla stwierdzeń zawartych w istotnych pozycjach sprawozdania finansowego; oraz
- pomóc w projektowaniu charakteru, harmonogramu i zakresu dalszych procedur badania;

**Uwaga:** Niektóre mniejsze jednostki mogą nie być w stanie dostarczyć biegłemu rewidentowi aktualnych informacji finansowych, takich jak śródroczne lub miesięczne informacje finansowe, potrzebnych do wykonania procedur analitycznych. W tych warunkach niektóre informacje mogą być uzyskane poprzez zapytania, ale na przygotowanie odpowiedzi na szczegółowe zapytania, może trzeba będzie poczekać do czasu sporządzenia wstępnego sprawozdania finansowego przez jednostkę.

## 8.6 Obserwacje i inspekcje





Obserwacje i inspekcje:

- potwierdzają zapytania adresowane do kierownictwa i innych osób w jednostce; oraz
- dostarczają informacji o jednostce i środowisku, w jakim działa.

Procedury obserwacji i inspekcji zwykle obejmują procedurę i jej zastosowanie, co jest przedstawione na poniższej ilustracji.

Ilustracja 8.6-1

| Procedura         | Przykłady zastosowania  |
|-------------------|---|
| <b>Obserwacja</b> | <p>Rozważ przeprowadzenie procedury obserwacji:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• sposobu, w jaki jednostka prowadzi działalność i jak jest zorganizowana;</li> <li>• nieruchomości i obiektów jednostki;</li> <li>• stylu działania kierownictwa i podejścia do kontroli wewnętrznej;</li> <li>• działania różnych procedur kontroli wewnętrznej; oraz</li> <li>• zgodności z kluczowymi zasadami.</li> </ul>   |
| <b>Inspekcja</b>  | <p>Rozważ przeprowadzenie procedury przeglądu dokumentów takich jak;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• biznes plany, strategie i protokoły;</li> <li>• badania branży i doniesienia mediów na temat jednostki;</li> <li>• główne kontrakty i zobowiązania;</li> <li>• regulacje i korespondencja z regulatorami;</li> <li>• korespondencje z prawnikami, bankami i innymi zainteresowanymi stronami;</li> <li>• zasady rachunkowości i zapisy księgowe;</li> <li>• ręczne kontrole wewnętrzne;</li> <li>• raporty sporządzane przez kierownictwo (takie jak wyniki i śródroczne sprawozdania finansowe); oraz</li> <li>• inne raporty, takie jak protokoły z posiedzeń osób sprawujących nadzór nad jednostką, raporty konsultantów, itp.</li> </ul> |

## 8.7 Projekt i wdrożenie modelu kontroli wewnętrznej

Procedury oszacowania ryzyka obejmują również procedury oceny projektu odpowiednich kontroli wewnętrznych oraz ich wdrożenia. Procedury te są opisane bardziej szczegółowo w Tomie 2, Rozdziale 11.

## 8.8 Inne źródła informacji dotyczące ryzyka

W celu oszacowania ryzyka biegły rewident może wykorzystać inne procedury. Niektóre typowe przykłady takich procedur są przedstawione na ilustracji.

Ilustracja 8.8-1

| Źródło  | Opis   |
|---|--|
| <b>Przyjęcie zlecenia lub kontynuacja współpracy z klientem</b> | Istotne informacje uzyskane podczas przeprowadzania wstępnych procedur.  |
| <b>Poprzednie prace</b>   | Doświadczenie zdobyte we wcześniejszych zleceniach i innych rodzajach zleceń wykonanych dla jednostki.<br>Mogą one obejmować: <ul style="list-style-type: none"> <li>• obszary obarczone istotnym ryzykiem w poprzednich badaniach sprawozdań finansowych;</li> <li>• słabości kontroli wewnętrznej;</li> <li>• zmiany w strukturze organizacyjnej, procesach gospodarczych i systemach kontroli wewnętrznej; oraz</li> <li>• uprzednio stwierdzone zniekształcenia oraz czy były skorygowane w odpowiednim czasie.</li> </ul> |
| <b>Informacje zewnętrzne</b>                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• zapytania skierowane do zewnętrznych kancelarii prawnych lub specjalistów do spraw wyceny;</li> <li>• przegląd raportów sporządzanych dla banków i agencji ratingowych;</li> <li>• informacje o branży, stanie gospodarki uzyskane z Internetu, prasy fachowej oraz prawnych i finansowych publikacji.</li> </ul>   |
| <b>Dyskusje zespołu badającego</b>                              | Wyniki dyskusji zespołu realizującego badanie (w tym partnera) na temat podatności sprawozdania finansowego jednostki na wystąpienie istotnych zniekształceń, w tym oszustw.   |

# 9. Reakcja na oszacowane ryzyko

| Zawartość rozdziału   | Odpowiednie MSRF   |
|---|--------------------|
| Zaprojektowanie i wdrożenie odpowiedniej reakcji na oszacowane czynniki ryzyka. | 240, 300, 330, 500 |

Ilustracja 9.0-1



| Paragraf nr | Cele MSRF   |
|-------------|---|
| 330.3       | Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających, odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanego ryzyka istotnych zniekształceń, poprzez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiedniej do tego ryzyka reakcji. |

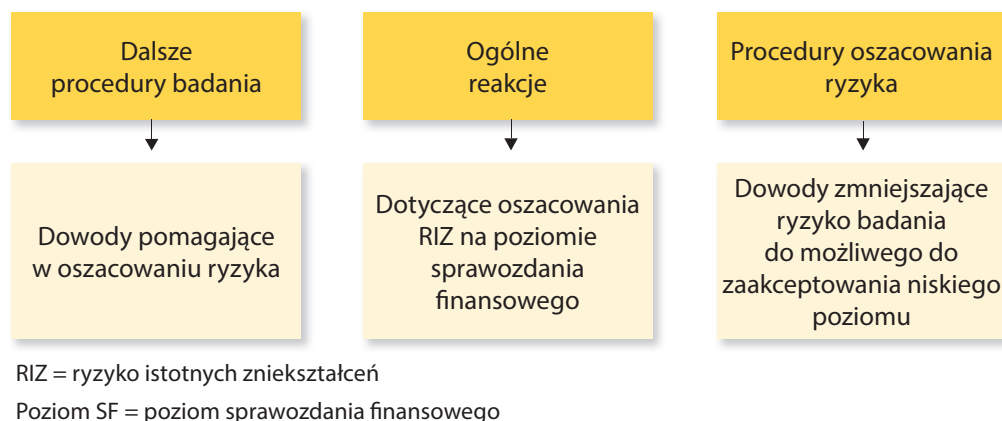
| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|-------------|--|
| 300.9       | Biegły rewident opracowuje plan badania zawierający opis: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) charakteru, harmonogramu i zakresu zaplanowanych procedur oszacowania ryzyka, zgodnie z MRSF 315.</li> <li>(b) charakteru, harmonogramu i zakresu zaplanowanych dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń, zgodnie z MRSF 330.</li> <li>(c) innych zaplanowanych procedur badania, których przeprowadzenia jest wymagane, aby zlecenie było wykonane zgodnie z MSRF. (Patrz: par. A12)</li> </ul>  |
| 330.7       | Projektując dalsze procedury badania wymagające przeprowadzenia, biegły rewident: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rozważa powody wystąpienia ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia dla każdej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka istotnego zniekształcenia będącego skutkiem z konkretnych cech szczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień (np. ryzyko nieodłączne), oraz</li> <li>(ii) czy proces oszacowania ryzyka uwzględnia właściwe kontrole (np. ryzyko kontroli), umożliwiające biegłemu rewidentowi uzyskanie dowodów badania ustalających, czy kontrole działają skutecznie (np. biegły rewident zamierza zaufać skuteczności działania kontroli określając charakter, harmonogram i zakres badań wiarygodności); (Patrz: par. A9-A18)</li> </ul> </li> <li>(b) uzyskuje bardziej przekonujące dowody badania im wyższa jest ocena ryzyka przez biegłego rewidenta. (Patrz: par. A19)</li> </ul> |
| 500.6       | Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania, które w danych okolicznościach są odpowiednie dla uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. (Patrz: par. A1-A25)  |

## 9.1 Przegląd

Procedury oszacowania ryzyka (Patrz: Tom 1, Rozdział 8 Przewodnika) są projektowane w celu rozpoznania i oszacowania ryzyka zarówno na poziomie sprawozdania finansowego jak i na poziomie stwierdzeń dla istotnych grup transakcji, sald kont i ujawnień.

Dalsze procedury badania (zobacz Tom 1, Rozdział 10 Przewodnika) są projektowane, jako reakcja na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Ich celem jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, obniżających ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu.

Ilustracja 9.1-1



Oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego ma rozległy charakter i wymaga całościowego podejścia w przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego, takiego jak określenie doświadczenia osób wyznaczonych do wykonywania pracy, poziomu wymaganego nadzoru i innych wymaganych modyfikacji charakteru i zakresu zaplanowanych procedur badania.

Oszacowane ryzyko na poziomie stwierdzeń dotyczących szczególnych grup transakcji, sald kont i ujawnień. Reakcją jest przeprowadzenie dalszych procedur badania, takich jak testy szczegółowe transakcji, badania zgodności / testy kontroli i analityczne procedury badania wiarygodności.

Projekt dalszych procedur badania będzie zależał od:

- wyników przeprowadzonych procedur oszacowania ryzyka i wyników oszacowania ryzyka na poziomie stwierdzeń; oraz
- ogólnych odpowiedzi opracowanych przez biegłego rewidenta w odniesieniu do oszacowanych czynników ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie sprawozdania finansowego.

## 9.2 Kompleksowa reakcja na ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 330.5       | Biegły rewident projektuje i wdraża ogólną reakcję odpowiednio do oszacowanych czynników ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. (Patrz: par. A1-A3) |

Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego odnosi się do ryzyka, które dotyczy sprawozdania finansowego, jako całości i potencjalnie wpływa na wiele stwierdzeń. W rezultacie, ryzyko to (takie jak np. negatywny stosunek kierownictwa do kontroli) może mieć pośrednio wpływ na istotne zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Na przykład, jeżeli księgowy w jednostce nie jest kompetentny, pojawia się wiele możliwości powstania błędu lub oszustwa w saldach, grupach transakcji lub ujawnieniach w sprawozdaniu finansowym. W związku z tym, ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego nie może odnosić się do konkretnych wykonanych procedur badania, ale wymaga ogólnej reakcji.

MRSF 240 i 330 zawierają ogólne reakcję na rozpoznane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego. Niektóre przykłady przedstawiono poniżej.

Ilustracja 9.2-1

| <b>Możliwa kompleksowa reakcja na oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego</b> |   |
|--|---|
| <b>Zarządzanie zleceniem</b>   | <p>Podkreśl potrzebę zachowania zawodowego sceptycyzmu przez zespół badający.</p> <p>Przydziel bardziej doświadczonych pracowników lub osoby posiadające specjalistyczne umiejętności, takie jak kryminalistyczne, wyceny i specjalistów IT.</p> <p>Zapewnij większy nadzór nad personelem podczas wykonywanych przez nich prac.</p>  |
| <b>Uwzględnienie nieprzewidywalności w wyborze dalszych procedur badania</b>                 | <p>Uwzględnij element nieprzewidywalności przy wyborze charakteru, harmonogramu i zakresu dalszych procedur badania, które mają być wykonane. To jest szczególnie ważne w odniesieniu do ryzyka oszustwa, ponieważ osoby w jednostce mogą być zaznajomione ze zwykle przeprowadzanymi procedurami badania i dlatego będą w stanie ukryć oszukańczą sprawozdawczość finansową.</p> <p>Nieprzewidywalność może być osiągnięta poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• przeprowadzenie procedur wiarygodności na wybranych saldach kont i stwierdzeniach, w innej sytuacji nietestowanych ze względu na ich istotność czy ryzyko;</li> <li>• skorygowanie harmonogramu procedur badania w stosunku do przewidywanego.</li> <li>• zastosowanie różnych metod próbkowania; oraz</li> <li>• przeprowadzenie procedur badania w różnych lokalizacjach lub lokalizacjach bez zapowiedzi (tak jak inwentaryzacja zapasów).</li> </ul>  |
| <b>Popraw zaplanowane procedury badania</b>  | <p>Dokonaj zmian w charakterze, harmonogramie i zakresie procedur badania; Na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• wykonaj procedury wiarygodności na koniec okresu zamiast w ciągu okresu;</li> <li>• dokonaj fizycznej obserwacji lub sprawdzenia niektórych aktywów;</li> <li>• wykonaj dodatkowy przegląd zapisów na koncie zapasów w celu zidentyfikowania nietypowych pozycji, nieoczekiwanych kwot i innych pozycji podczas wykonywania procedur.</li> <li>• wykonaj dodatkową ocenę realności oszacowań kierownictwa oraz leżących u ich podstaw osądów i założeń;</li> <li>• zwiększ rozmiar próby lub wykonaj analityczne procedury na bardziej szczegółowym poziomie;</li> <li>• użyj wspomaganych komputerowo technik badania (WKTB) do: <ul style="list-style-type: none"> <li>– zebrania większej ilości dowodów badania o danych zawartych w znaczących kontaktach lub elektronicznych transakcjach,</li> <li>– wykonania bardziej rozległych badań szczegółowych elektronicznych transakcji,</li> <li>– wyboru próby transakcji z kluczowych elektronicznych transakcji,</li> <li>– posortowania transakcji o określonych cechach, oraz</li> <li>– zbadania całej populacji zamiast próby;</li> </ul> </li> <li>• poproś o dodatkowe informacje dotyczące potwierdzeń zewnętrznych, na przykład, potwierdzenie należności, biegły rewident może poprosić o potwierdzenie szczegółów umowy sprzedaży, łącznie z datą, prawem do zwrotów i warunków dostawy; oraz</li> <li>• zmień charakter i zakres procedur badania w celu uzyskania większej ilości dowodów badania wiarygodności.</li> </ul> |

| <b>Możliwa kompleksowa reakcja na oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego</b> |  |
|--|--|
| <b>Zmiany podejścia do badania</b>   | <p>Przeanalizuj poznanie środowiska kontroli.</p> <p>Jeżeli środowisko kontroli jest skuteczne, to może zwierzyć zaufanie biegłego rewidenta do kontroli wewnętrznej i polegać na dowodach badania tworzonych wewnątrz jednostki. Może to oznaczać:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• więcej pracy przeprowadzonej w trakcie okresu zamiast na koniec; oraz</li> <li>• podejście do badania wykorzystujące testy kontroli, jak również testy wiarygodności (podejście połączone).</li> </ul> <p>Jeżeli środowisko kontroli jest słabe, może to skutkować:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• przeprowadzeniem większej ilości procedur badania na koniec okresu a nie w ciągu okresu;</li> <li>• uzyskaniem większej ilości dowodów badania za pomocą testów wiarygodności; oraz</li> <li>• zwiększeniem ilości miejsc, które należy objąć zakresem badania.</li> </ul> |
| <b>Przegląd zasad rachunkowości używanych przez jednostkę</b>                                | <p>Oceń, czy wybór i stosowanie zasad rachunkowości przez jednostkę, szczególnie z jednostkami powiązаныmi w stosunku do subiektywnych pomiarów i złożoność transakcji może wskazywać na oszukańczą sprawozdawczość finansową wynikającą z chęci osiągnięcia przez kierownictwo zysków.</p>  |

**UWAGA****Harmonogram**

Ogólna odpowiedź może być opracowana na etapie planowania, a następnie włączona do ogólnej strategii badania. W nowych zleceniach ogólna odpowiedź może być opracowana podczas planowania, a później potwierdzona lub zmieniona na podstawie wyników oszacowania ryzyka.

**Dokumentacja**

Przygotowanie kompleksowej reakcji i strategii badania w małych jednostkach nie musi być skomplikowaną i czasochłonną procedurą. W niektórych przypadkach obie te procedury mogą być przeprowadzone poprzez przygotowanie krótkiej notatki przed zakończeniem poprzedniego badania (przy założeniu, że obejmuje ona wszystkie wymagane kwestie), która może być zaktualizowana w późniejszym terminie na podstawie rozmów z kierownictwem.

## Nadużycia kierownictwa

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 240.26      | <p>Podczas rozpoznania i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, biegły rewident w oparciu o założenie, że ryzyko oszustwa wiąże się z ujmowaniem przychodów, ocenia, które rodzaje przychodów, transakcji powiązanych z przychodami lub stwierdzeń są narażone na to ryzyko. Paragraf 47 MSRF 240 określa wymaganą dokumentację, w oparciu o którą biegły rewident stwierdza, że założenie to nie ma zastosowania w warunkach danego zlecenia i odpowiednio nie zidentyfikował ujmowania przychodów jako ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Patrz: par. A28-A30)</p>   |
| 240.32      | <p>Niezależnie od oceny biegłego rewidenta dotyczącej ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania, aby:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) sprawdzić odpowiedniość zapisów w księdze głównej oraz innych korekt wprowadzonych podczas sporządzania sprawozdania finansowego. Projektując i przeprowadzając procedury badania, takich testów, biegły rewident: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) kieruje zapytania do osób uczestniczących w procesie sprawozdawczości finansowej dotyczące niewłaściwie lub nietypowej działalności związanej z przetwarzaniem zapisów ksiąg rachunkowych i innych korekt;</li> <li>(ii) wybiera zapisy księgowe w księdze głównej i inne wprowadzone korekty na zakończenie okresu sprawozdawczego; oraz</li> <li>(iii) rozważa potrzebę sprawdzenia zapisów księgowych w księdze głównej i innych korekt w ciągu okresu. (Patrz: par. A41-A44)</li> </ul> </li> <li>(b) dokonać przeglądu oszacowań księgowych pod kątem subiektywności oraz ocenić, czy okoliczności będące źródłem subiektywizmu, o ile mają miejsce, stanowią ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Dokonując takiego przeglądu, biegły rewident: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) rozważa, czy oceny i decyzje podjęte przez kierownictwo w trakcie ustalania oszacowań księgowych uwzględnionych w sprawozdaniu finansowym, mimo iż z osobna wydają się zasadne, wskazują na subiektywizm kierownictwa jednostki, który może być źródłem ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Jeśli tak, biegły rewident dokonuje ponownie łącznej oceny wszystkich oszacowań księgowych; oraz</li> <li>(ii) przeprowadza retrospektywny przegląd osądów i założeń kierownictwa odnoszących się do istotnych oszacowań księgowych odzwierciedlonych w sprawozdaniu finansowym za ubiegły rok. (Patrz: par. A45-A47)</li> </ul> </li> <li>(c) ocenia, czy w przypadku znaczących transakcji wykraczających poza normalne prowadzenie działalności gospodarczej jednostki, bądź też tych, które z innych względów wydają się być nietypowe w świetle wiedzy biegłego rewidenta na temat jednostki i jej środowiska oraz w świetle innych informacji uzyskanych w trakcie badania, uzasadnienie gospodarcze dla tych transakcji (bądź jego brak) sugeruje, że zawarto je w celu realizacji oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub zatajeniu faktu zawłaszczenia majątku. (Patrz: par. A48)</li> </ul> |
| 240.33      | <p>Biegły rewident ustala, czy w celu reakcji na rozpoznane ryzyko podejścia kontroli przez kierownictwo, powinien przeprowadzić inne procedury od omówionych w powyższych paragrafach (tj. wtedy, gdy występują dodatkowe ryzyko obchodzenia kontroli przez kierownictwo, które nie są objęte procedurami przeprowadzonymi w celu spełnienia wymogów zawartych w paragrafie 32).</p>   |



Nadużycia kierownictwa i oszustwa związane z ujmowaniem przychodów traktuje się, jako znaczące ryzyko (zobacz Tom 2, rozdział 10 tego przewodnika) i tak się też do nich podchodzi. Dlatego też pewne procedury badania przeprowadzane są podczas badania sprawozdania finansowego. Przedstawione są one w cytowanych fragmentach MSRF. Niektóre dodatkowe uwagi są przedstawione na ilustracji.

Ilustracja 9.2-2

| <b>Procedury odnoszące się do nadużyć kierownictwa</b> |   |
|--|---|
| <b>Zapisy księgowe</b>                                 | <p>Zidentyfikuj, wybierz i sprawdź zapisy księgowe i inne korekty pod względem:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• znajomości procesu sprawozdawczości finansowej jednostki i zaprojektowania/wdrożenia kontroli wewnętrznej; oraz</li> <li>• mając na uwadze: <ul style="list-style-type: none"> <li>– cechy charakterystyczne dla fikcyjnych zapisów księgowych i innych korekt,</li> <li>– obecność czynników ryzyka oszustw związanych z poszczególnymi grupami transakcji i innymi korektami, i</li> <li>– zapytania kierowane do osób zaangażowanych w proces sprawozdawczości finansowej na temat niewłaściwych lub nietypowych działań.</li> </ul> </li> </ul>  |
| <b>Oszacowania</b>                                     | <p>Dokonaj przeglądu oszacowań związanych z konkretnymi transakcjami i saldami w celu zidentyfikowania możliwych ze strony kierownictwa nadużyć. Dalsze procedury mogą obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ponowne rozważenia oszacowań rozpatrywanych, jako całość;</li> <li>• przeprowadzenie retrospektywnego przeglądu osądów i założeń kierownictwa związanego ze znaczącymi oszacowaniami księgowymi wykazywanymi w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres; oraz</li> <li>• określenie, czy łączny efekt zawyżeń lub zaniżeń prowadzi do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego.</li> </ul>   |
| <b>Znaczące transakcje</b>                             | <p>Poznaj uzasadnienie istotnych transakcji, które są nietypowe dla normalnego procesu działalności gospodarczej. Obejmuje to ocenę czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• kierownictwo kładzie większy nacisk na zastosowanie określonego podejścia księgowego niż na istotę ekonomiczną danej transakcji;</li> <li>• forma takich transakcji wydaje się nadmiernie złożona;</li> <li>• kierownictwo omówiło charakter i sposób rozliczania tych transakcji z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką;</li> <li>• transakcje, w których uczestniczą wcześniej niezidentyfikowane podmioty powiązane lub strony, które nie posiadają dostatecznego majątku ani siły finansowej, aby bez pomocy jednostki objętej badaniem zapewnić realizację transakcji;</li> <li>• transakcje, w których uczestniczą podmioty powiązane niepodlegające konsolidacji, w tym jednostki specjalnego przeznaczenia, zostały objęte odpowiednim przeglądem i były zatwierdzone przez osoby sprawujące nadzór nad jednostką; oraz</li> <li>• istnieje odpowiednia dokumentacja.</li> </ul> |
| <b>Ujmowanie przychodów</b>                            | <p>Przeprowadź analityczne procedury wiarygodności. Rozważ użycie wspomaganých komputerowo technik badania w identyfikacji nietypowych lub nieoczekiwanych powiązań lub transakcji związanych z przychodami.</p> <p>Uzyskaj od nabywców potwierdzenie istotnych warunków umów (kryteria akceptacji, warunki dostawy i płatności) i brak zawarcia dodatkowych umów (prawa do zwrotów produktów, gwarantowane kwoty odsprzedaży itp.)</p>   |

### 9.3 Reakcja na oszacowane ryzyko na poziomie stwierdzeń

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 330.6       | Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których charakter, zakres i harmonogram uwzględniają i są odpowiednie do oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. (Patrz: par. A4-A8) |

Oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyka rozpoznanego na poziomie stwierdzeń stanowi punkt wyjścia dla:

- wyboru odpowiedniego podejścia do badania; oraz
- zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania. Patrz: Tom 1, Rozdział 10, który zawiera dokładny opis dalszych procedur badania.

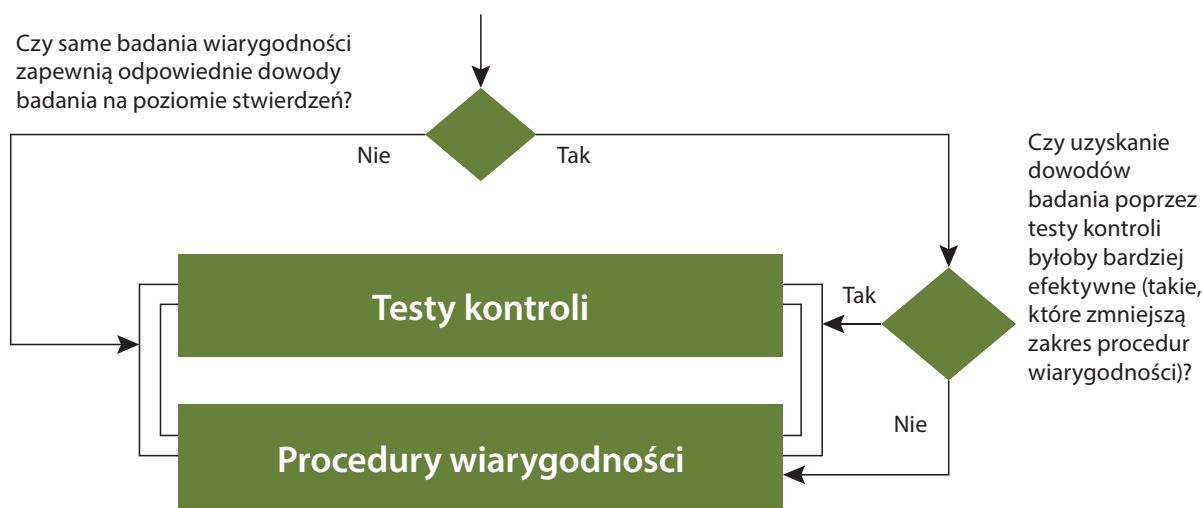
#### Odpowiednie podejście do badania

Zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania będzie oparte na oszacowaniu zidentyfikowanego ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego i poziomie stwierdzeń.

Ponieważ oszacowanie ryzyka będzie różne w zależności od istotnych grup transakcji, sald kont i ujawnień, najefektywniejsze podejście do badania różnych obszarów sprawozdania będzie się różnić. Na przykład testy kontroli mogą być odpowiednie dla zbadania kompletności sprzedaży, przeprowadzenia badań wiarygodności dla innych stwierdzeń. Dla zobowiązań podejście oparte na badaniach wiarygodności może być stosowane dla wszystkich stwierdzeń. Kluczową kwestią jest opracowanie procedur badania, które będą właściwie dla zidentyfikowanego ryzyka.

Poniższa tabela przedstawia niektóre zagadnienia dotyczące opracowywania właściwego podejścia do badania dla sald kont lub klas transakcji.

Ilustracja 9.3-1



**Uwaga:** W małych jednostkach, poleganie na czynnościach kontrolnych może nie mieć zastosowania lub może być bardzo ograniczone. W takich przypadkach jedyną alternatywą może być przyjęte na początku podejście oparte na badaniach wiarygodności.

### Zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania

Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których charakter, zakres i harmonogram zależy od oszacowanych czynników ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń. Pokazują one związki pomiędzy dalszymi procedurami badania biegłego rewidenta i oszacowaniem ryzyka.

Pierwszy krok to przegląd informacji uzyskanych do tej pory, które posłużą jako podstawa do zaprojektowania dalszych procedur badania. Mogą one obejmować:

- charakter i przyczyny oszacowanego ryzyka (takie jak działalność gospodarcza i ryzyko oszustw) na poziomie sprawozdania finansowego i poziomie stwierdzeń;
- istotne salda kont, grupy transakcji lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym;
- potrzebę przeprowadzenia testów kontroli (o ile ona występuje). Zazwyczaj występuje ona, w przypadku, gdy same badania wiarygodności nie mogą zapewnić uzyskania wystarczających, odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń.
- zrozumienie przez biegłego rewidenta środowiska kontroli i czynności kontrolnych. W szczególności, znaczące kontrole wewnętrzne, które jeśli będą rozpoznane, zredukują wystąpienie ryzyka istotnego zniekształcenia dla danego stwierdzenia; oraz
- charakter i zakres szczególnych procedur badania, które mogą być wymagane przez niektóre MSRF lub krajowe zasady i regulacje.

Na podstawie powyższych informacji biegły rewident może zaprojektować charakter i zakres procedur, które mają zostać przeprowadzone. Niektóre zagadnienia dotyczące projektowania zostały przedstawione poniżej.

#### Ilustracja 9.3-2

| Rozważ                                   | Wpływ na projekt procedur badania  |
|--|--|
| <b>Charakter omawianego stwierdzenia</b> | <p>Jaka jest najbardziej odpowiednia procedura badania dotycząca poszczególnego stwierdzenia? Rozważ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Skuteczność</b><br/>Dowody potwierdzające kompletność sprzedaży, które najlepiej można uzyskać przez testów kontroli, podczas gdy dowody potwierdzające wycenę zapasów będą najprawdopodobniej uzyskane podczas procedur wiarygodności; oraz</li> <li>• <b>Wiarygodność uzyskanych dowodów</b><br/>Zgromadź bardziej wiarygodne dowody dla stwierdzeń. Potwierdzenia sald należności dostarczają lepszych dowodów ich istnienia niż zbadanie faktur czy też przeprowadzenie procedur analitycznych.</li> </ul> |
| <b>Przyczyny oszacowania ryzyka</b>      | <p>Jakie są podstawowe przyczyny oszacowania ryzyka?</p> <p>Oszacowanie ryzyka obejmuje analizę obszarów sprawozdania finansowego, rozpoznane i oszacowane ryzyko nieodłączne oraz działającą kontrolę wewnętrzną. Jeżeli oszacowane ryzyko jest niskie, dzięki odpowiednio zaprojektowanej i wdrożonej kontroli wewnętrznej, testy kontroli mogą być rozpatrywane jako potwierdzenie oszacowanego ryzyka i możliwe ograniczenie zakresu procedur wiarygodności, które i tak muszą być przeprowadzone.</p>   |

| Rozważ                                       | Wpływ na projekt procedur badania   |
|--|---|
| <b>Oszacowany poziom ryzyka</b>              | Czy niektóre rodzaje ryzyka wymagają bardziej wiarygodnych i odpowiednich dowodów?<br><br>W niektórych przypadkach zakres istniejących procedur może wymagać rozszerzenia lub kombinacji różnych rodzajów procedur badania w celu zapewnienia uzasadnionej pewności. Na przykład, aby upewnić się, co do istnienia zapasów o wysokiej wartości, można oprócz badania dokumentów potwierdzających tą wartość przeprowadzić fizyczną inspekcję.   |
| <b>Źródła wykorzystanych informacji</b>      | Czy zaplanowane procedury badania wykorzystują informacje niefinansowe generowane przez system informacyjny jednostki?<br><br>Jeśli tak, to uzyskane dowody powinny być dokładne i kompletne. Na przykład, w apartamentowcu, liczba wynajmowanych lokali mogłaby być pomnożona przez miesięczny czynsz, w celu porównania z całkowitymi zarejestrowanymi przychodami. Jeśli tak, to ważne jest zbadanie czy ilość wynajmowanych lokali jest faktyczna i czy stawka miesięczna za wynajem jest zgodna z podpisaną umową. |
| <b>Zakres badań podwójnego przeznaczenia</b> | Czy będzie skuteczne przeprowadzenie testów kontroli jednocześnie z testami szczegółowymi tych samych transakcji?<br><br>Na przykład, jeżeli faktura była sprawdzana pod kontem akceptacji (testy kontroli), można również w tym samym czasie uwiarygodnić inne aspekty transakcji (szczegółowe testy transakcji).  |

### **Użycie stwierdzeń podczas wyboru zbiorowości do badania**

Projektując procedurę biegły rewident ocenia charakter stwierdzenia, na poparcie którego uzyskiwane są dowody badania. Określa on rodzaj dowodów, które należy zbadać, charakter procedur i populację, z której zostanie wybrana próba.

Na przykład, dowody na stwierdzenie istnienia można uzyskać wybierając pozycje, które są już ujęte w kwocie sprawozdania finansowego. Wybór sald należności w celu ich potwierdzenia dostarczy dowodów istnienia należności. Jednak dobór pozycji, które już są ujęte w kwocie sprawozdania finansowego nie zapewnia żadnych dowodów dotyczących stwierdzenia kompletności.

Dla stwierdzenia kompletności powinno się wybrać dowody wskazujące na to, że pozycja powinna być zawarta w odpowiednich kwotach sprawozdania finansowego. W celu określenia, czy sprzedaż jest kompletna (tzn. nie ma żadnej niezarejestrowanej sprzedaży), wybranie próby zleceń wysyłki i połączenie ich z fakturami (kompletność zleceń wysyłki) dałoby dowody pominięcia sprzedaży w księgach.

### **Harmonogram procedur**

Harmonogram odnosi się do tego, kiedy przeprowadzane są procedury badania, albo do okresu lub daty, do której odnoszą się dowody badania.

### **Przed czy na koniec okresu?**

W większości przypadków (zwłaszcza w małych jednostkach), procedury badania będą przeprowadzane na koniec okresu i później. Im wyższe jest ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej prawdopodobne będzie przeprowadzenie procedur wiarygodności bliżej końca okresu sprawozdawczego lub po zakończeniu okresu.

W niektórych sytuacjach bardziej korzystne może być przeprowadzenie procedur badania przed zakończeniem okresu. Na przykład:

- ułatwienie identyfikacji znaczących kwestii na wczesnym etapie. Daje to czas na odniesienie się do istotnych zagadnień i przeprowadzenie dalszych procedur badania;
- równoważenie obciążenia prac w firmie audytorskiej poprzez przesunięcie niektórych procedur z okresu dużego natężenia pracy na okresy, kiedy jest więcej czasu;
- równoważenie obciążenia pracą dla klienta przez skrócenie czasu od zakończenia okresu do udzielenia odpowiedzi na pytania biegłego rewidenta i dostarczenia żądanych dowodów i załączników; oraz
- przeprowadzenie niezapowiedzianych procedur lub przeprowadzenie procedur w nieprzewidywalnym czasie.

Ilustracja poniżej przedstawia czynniki, które należy rozważyć, podejmując decyzję dotyczącą przeprowadzenia procedur w okresie śródrocznym.

Ilustracja 9.3-3

| Czynniki do rozważenia                                     |  |
|--|--|
| Procedury badania przeprowadzone przed zakończeniem okresu | Jak dobre jest ogólne środowisko kontroli? Jest mało prawdopodobne, że inwentaryzacja zapasów sporządzona w okresie śródrocznym i następnie aktualizowana o ruchy zapasów (przyjęcia i wydania) wystarczy, jeżeli środowisko kontroli jest słabe. Jak mocne są konkretne kontrole dotyczące sald kont lub grup transakcji? |
|  | Czy dostępne są dowody wymagane do przeprowadzenia testów? Pliki elektroniczne mogą zostać później nadpisane, a procedury mające być obserwowane mogą występować tylko w pewnych terminach.  |
|  | Czy procedury przeprowadzone przed zakończeniem okresu odnoszą się do charakteru i istoty związanego z nim ryzyka?   |
|  | Czy procedury w trakcie okresu odnoszą się do okresu lub daty, z którą związane są dowody badania?   |
|  | Jak dużo dodatkowych dowodów będzie wymaganych za pozostały okres między terminem procedury a końcem okresu?   |

Tom 1, Rozdział 10.5 zawiera dalsze informacje dotyczące harmonogramu badań zgodności.

### Po zakończeniu okresu

Niektóre procedury badania mogą zostać przeprowadzone wyłącznie na koniec lub po zakończeniu okresu. Dotyczyć to może procedur używanych do badania współmierności, (które w minimalnym stopniu zależą od kontroli wewnętrznej) księgowania zamykających okres oraz zdarzeń po dacie bilansu.

# 10. Dalsze procedury badania

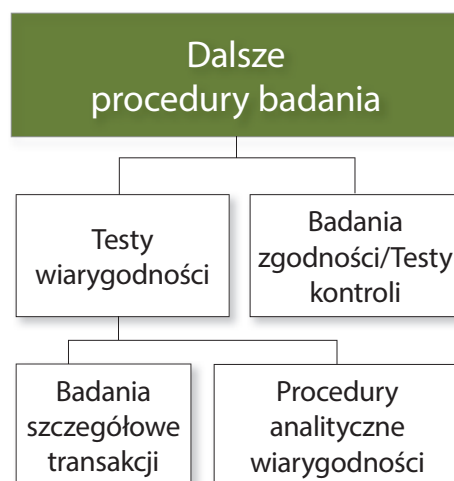
## Zawartość rozdziału

Cechy i zastosowanie dalszych procedur badania.

## Odpowiednie MSRF

330, 505, 520

Ilustracja 10.0-1



## Paragraf nr

330.4

## Odpowiednie fragmenty MSRF

Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

- (a) procedury wiarygodności – procedury badania zaprojektowane dla wykrycia istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń. Testy wiarygodności obejmują:
  - (i) badania szczegółowe (grup transakcji, sald kont i ujawnień); oraz
  - (ii) analityczne procedury wiarygodności;
- (b) testy kontroli – procedury badania zaprojektowane dla oceny skuteczności działania kontroli służących zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń.

## 10.1 Przegląd

Rozdział ten przedstawia cechy i zastosowanie dalszych procedur badania zaprojektowanych, jako reakcja na oszacowane ryzyko na poziomie stwierdzeń.

### *Procedury wiarygodności*

Badania wiarygodności są przeprowadzane przez biegłego rewidenta w celu:

- zebrania dowodów dotyczących podstawowych stwierdzeń (I, K, W, D), które są wbudowane w salda kont i podstawowe grupy transakcji; oraz
- wykrycia istotnego zniekształcenia.

Typowe procedury wiarygodności obejmują wybór sald kont lub reprezentatywnej próby transakcji do:

- przeliczenia zaksięgowanych kwot na stwierdzenie dokładności;
- potwierdzenie istnienia sald ( należności, środki pieniężne w banku, inwestycje...)
- sprawdzenia, czy transakcje zostały zarejestrowane w prawidłowym okresie (peryodyzacja)?
- porównania kwot pomiędzy okresami lub budżetami (procedury analityczne);
- sprawdzenia odpowiedniej dokumentacji (faktury sprzedaży, umowy);
- obserwacji istnienia aktywów (zapasy); i
- weryfikacji zadowalającej wysokości utworzonych odpisów aktualizacyjnych (złe długi i przestarzałe zapasy).

### *Badania zgodności / testy kontroli*

Testy kontroli są przeprowadzane przez biegłego rewidenta w celu zebrania dowodów skuteczności działania procedur kontroli wewnętrznej, które:

- zostaną uzyskane w odniesieniu do danych, gdzie zaplanowane jest poleganie na kontroli; oraz
- zapobiegają wystąpieniu istotnych błędów lub oszustw lub je wykrywają/korygują.

Typowe testy kontroli obejmują wybór reprezentatywnej próby transakcji lub dokumentacji w celu:

- obserwacji działania wykonywanej procedury kontroli wewnętrznej;
- sprawdzenia dowodów, które potwierdzają wykonanie procedury kontrolnej;
- zapytania jak i kiedy procedura została wykonana; i
- powtórnego wykonania operacyjnych procedur kontrolnych (tam gdzie system informacyjny jest skomputeryzowany).

Dowody dotyczące kontroli operacji mogą być również zebrane przy zastosowaniu wspomaganych komputerowo technik badania (WKTB).

## 10.2 Badania wiarygodności / testy wiarygodności

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 330.18      | Niezależnie od oszacowanego ryzyka istotnych zniekształceń, biegły rewident projektuje i przeprowadza badania wiarygodności w odniesieniu do każdej istotnej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia. (Patrz: par. A42-A47)  |
| 330.19      | Biegły rewident ocenia, czy należy przeprowadzić, jako badania wiarygodności procedury zewnętrznych potwierdzeń. (Patrz: par. A48-A51)  |
| 330.20      | Przeprowadzone przez biegłego rewidenta procedury wiarygodności obejmują następujące, dotyczące procesu sporządzania sprawozdania finansowego, badania:<br>(a) zgodności lub uzgodnienie sprawozdania finansowego ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi; oraz<br>(b) sprawdzenie istotnych zapasów księgowych i innych korekt dokonanych podczas procesu sporządzania sprawozdania finansowego. (Patrz: par. A52)  |
| 330.21      | Jeżeli biegły rewident stwierdził, że oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń jest znaczące, biegły rewident przeprowadza badania wiarygodności będące reakcją na to konkretne ryzyko. Jeżeli reakcją na znaczące ryzyko są wyłącznie procedury wiarygodności, to powinny one polegać na testach szczegółowych transakcji. (Patrz: par. A53)   |
| 330.22      | Jeżeli procedury wiarygodności są przeprowadzane w ciągu okresu, to biegły rewident obejmuje badaniem pozostały okres i przeprowadza:<br>(a) procedury wiarygodności, połączone z testami kontroli transakcji za okres pozostały od tego dnia; lub<br>(b) jedynie dalsze procedury wiarygodności, jeżeli uzna to za wystarczające,<br>które stanowią racjonalną podstawę do rozszerzenia wniosków z badania sformułowanych na dzień w ciągu okresu na czas do końca okresu. (Patrz: par. A54-A57) |
| 330.23      | Jeżeli zostały wykryte zniekształcenia, których biegły rewident się nie spodziewał podczas oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na dzień w ciągu okresu, to biegły rewident ocenia, czy poprzednie oszacowania ryzyka oraz planowany charakter, harmonogram, zakres badań wiarygodności obejmuje pozostały okres wymagający modyfikacji. (Patrz: par. A58)  |

Testy wiarygodności są zaprojektowane przez biegłego rewidenta w celu wykrycia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Jak przedstawiono poniżej, występują dwa rodzaje badań wiarygodności.

Ilustracja 10.2-1

| Procedura                                  | Opis   |
|--|--|
| <b>Testy szczegółowe transakcji</b>        | Procedury zaprojektowane w celu zebrania dowodów, które uwiarygodnią kwoty w sprawozdaniu finansowym. Są one wykonywane w celu uzyskania dowodów badania dotyczących stwierdzeń takich jak istnienie, dokładność i wycena.   |
| <b>Analityczne procedury wiarygodności</b> | Procedury zaprojektowane do uwiarygodnienia kwoty w sprawozdaniu finansowym poprzez wykorzystanie przewidywalnych związków między danymi finansowymi i niefinansowymi. Mają one zastosowanie przede wszystkim do dużych wolumenów transakcji, które przewidują tendencje przewidywalności w okresie czasu. |



**Testy szczegółowe transakcji**

Podczas projektowania badań wiarygodności będących reakcją na oszacowane ryzyko, biegły rewident będzie brał pod uwagę wiele kwestii, jak określono poniżej.

Ilustracja 10.2-2

| Odniesienie do   | Opis   |
|--|--|
| Każdego istotnego salda konta, grupy transakcji i ujawnienia | Wymóg ten jest niezależny od rodzaju oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia.  |
| Wymaganych procedury badania                                 | Obejmują one wszelkie procedury niezbędne do zachowania wymogów Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej oraz wszelkich wymogów lokalnych. Podsumowanie niektórych takich procedur zawarte jest w Tomie 1 w Rozdziałach od 11 do 15. Wymagane procedury obejmują: <ul style="list-style-type: none"> <li>• sprawdzenie istotnych zapisów księgowych i innych korekt rozpatrywanych podczas sporządzania sprawozdań finansowych;</li> <li>• przeanalizowanie zagadnień dotyczących dodatkowych prowizji dla zarządu; oraz (Patrz: Tom 1, Rozdział 9.2)</li> <li>• uzgodnienie sprawozdania finansowego z księgami stanowiącymi podstawę jego sporządzenia.</li> </ul> |
| Potrzeby uzyskania potwierdzeń zewnętrznych                  | Należy zastanowić się nad potrzebą uzyskania potwierdzeń zewnętrznych potwierdzeń w celu zbadania stwierdzeń związanych z saldami kont i ich elementami (saldami bankowe, inwestycje, należności itp.) lub innych zagadnień takich jak: <ul style="list-style-type: none"> <li>• warunki umów i kontraktów;</li> <li>• transakcje pomiędzy podmiotem a innymi stronami oraz</li> <li>• dowody braku pewnych warunków (np. braku „umowy dodatkowej” przy umowie sprzedaży).</li> </ul> Należy się także zapoznać z omówieniem zewnętrznych potwierdzeń.   |
| Znaczącego ryzyka  | Zaplanowanie i wykonanie testów wiarygodności (badań szczegółowych transakcji), powinno się odnosić do konkretnego zidentyfikowanego ryzyka i zapewniać wymagany wysoki stopień zapewnienia w badaniu sprawozdania finansowego.  |
| Harmonogramu   | Jeśli procedury zostały przeprowadzone w trakcie okresu, należy ocenić pozostały okres, wykonując testy wiarygodności w połączeniu z badaniami zgodności / testami kontroli lub dalszymi badaniami wiarygodności, które zapewnią wystarczającą podstawę dla rozszerzenia wniosków z badania od daty wykonania procedury do końca okresu. Jeśli w trakcie okresu śródrocznego zostaną zidentyfikowane nieoczekiwane zniekształcenia, należy rozważyć modyfikację pozostałych planowanych procedur.  |

Przy ustalaniu, które testy wiarygodności są najbardziej odpowiednie dla oszacowanego ryzyka, biegły rewident może wykonywać:

- tylko testy szczegółowe transakcji, lub
- w przypadku, gdy nie występuje istotne zagrożenie zniekształcenia, tylko analityczne procedury wiarygodności, lub
- połączenie testów szczegółowych transakcji i analitycznych procedur wiarygodności.

Kiedy przeprowadzane są analityczne procedury wiarygodności, biegły rewident zobowiązany jest do ustalenia wiarygodności danych, na podstawie których opracowane zostały oczekiwania biegłego rewidenta co do zapisanych kwot lub wskaźników (np. danych niefinansowych).

### **Przeprowadzanie procedur badania wiarygodności w trakcie okresu**

Jeżeli badania wiarygodności przeprowadzane są w trakcie trwania okresu, biegły rewident powinien przeprowadzić dalsze badania wiarygodności lub badania wiarygodności w połączeniu z badaniami zgodności, obejmując ich zakresem czas pozostały do końca okresu. Zapewnia to wystarczającą podstawę do rozciągnięcia wniosków wynikających z badania śródrocznego na cały okres oraz ogranicza ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia istniejącego na koniec okresu. Jeżeli jednak same procedury badania wiarygodności nie są wystarczające, należy przeprowadzić także testy odpowiednich kontroli.

### **Procedury odnoszące się do okresu pomiędzy badaniem śródrocznym a zakończeniem okresu**

Podczas projektowania testów wiarygodności lub testów wiarygodności połączonych z testami kontroli, wykonywanych w okresie pomiędzy okresem śródrocznym a końcem okresu należy:

- porównać dane na koniec okresu z porównywalnymi informacjami na dzień śródroczny i w trakcie okresu;
- zidentyfikować kwoty, które wydają się nietypowe. Należy sprawdzić te kwoty przeprowadzając dalsze analityczne procedury badania wiarygodności lub badania szczegółowe transakcji dla okresu pozostałego do końca okresu;
- jeżeli planowane są analityczne procedury badania wiarygodności, należy rozważyć, czy salda określonych grup transakcji lub salda kont są w uzasadniony sposób przewidywalne w odniesieniu do kwoty, względnego znaczenia i struktury; oraz
- rozważyć procedury stosowane przez jednostkę do analizy i korekty takich grup transakcji lub sald kont w ciągu okresu i ich właściwej periodyzacji.

### **Wykorzystanie procedur badania wiarygodności przeprowadzonych w poprzednich okresach**

Wykorzystanie dowodów badania z uzyskanych z przeprowadzonych w poprzednich okresach procedur wiarygodności może być użyteczne (cena nabycia aktywów trwałych czy też szczegóły umów), lecz zapewnia niewiele dowodów badania dla bieżącego okresu lub ich nie zapewnia.

## **10.3 Potwierdzenia zewnętrzne**

| Paragraf nr | Cel(e) MSRF   |
|-------------|---|
| 505.5       | Celem biegłego rewidenta, w związku ze stosowaniem procedur potwierdzeń zewnętrznych jest zaprojektowanie i przeprowadzenie takich procedur w celu uzyskania odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania. |

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 505.7       | <p>Podczas korzystania z procedur zewnętrznych potwierdzeń, biegły rewident zachowuje kontrolę nad prośbami dotyczącymi potwierdzeń zewnętrznych, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ustalaniem informacji, które mają być potwierdzone lub o które należy poprosić; (Patrz: par. A1)</li> <li>(b) wyborem odpowiedniej strony potwierdzającej; (Patrz: par. A2)</li> <li>(c) formułowaniem prośb o potwierdzenia, w tym nad ustaleniem, czy prośby zostały odpowiednio zaadresowane i zawierają adres zwrotny umożliwiający przesłanie odpowiedzi; oraz (Patrz: par. A3-A6)</li> <li>(d) przesyłaniem prośb, w tym ponownych prośb do stron potwierdzających. (Patrz: par. A7)</li> </ul> |
| 505.8       | <p>Jeżeli kierownictwo odmawia, aby biegły rewident wysłał prośbę o potwierdzenie zewnętrzne, biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zadaje pytania dotyczące powodów odmowy kierownictwa oraz poszukuje dowodów, co do ich ważności i racjonalności; (Zob.: par. A8.</li> <li>(b) określa wpływ odmowy kierownictwa na swoje odpowiednich czynników ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka oszustwa oraz na charakter, czas oraz zakres innych procedur badania oraz (Patrz: par. A9.</li> <li>(c) przeprowadza alternatywne procedury badania w celu uzyskania odpowiednich i wystarczających dowodów badania. (Patrz: par. A10)</li> </ul>                    |
| 505.9       | <p>Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że odmowa kierownictwa uniemożliwiająca biegłemu rewidentowi możliwość wysłania prośby o potwierdzenia zewnętrzne jest nieuzasadniona, lub że biegły rewident nie jest w stanie uzyskać odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania na podstawie alternatywnych procedur badania, wówczas biegły rewident komunikuje się z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką, zgodnie z MSRF 260. Biegły rewident ustala również wpływ odmowy kierownictwa na badania i opinię biegłego rewidenta zgodnie z MSRF 705.</p>  |
| 505.10      | <p>Jeżeli biegły rewident rozpozna czynniki, które rodzą wątpliwości, co do wiarygodności odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie, uzyskuje dalsze dowody badania, aby rozwiązać te wątpliwości. (Patrz: par. A11-A16)</p>   |
| 505.11      | <p>Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że odpowiedź na prośbę o potwierdzenie nie jest wiarygodna, określa jej wpływ na oszacowanie odnośnego ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym na oszacowanie ryzyka oszustwa, oraz na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres innych procedur badania. (Patrz: par. A17)</p>  |
| 505.12      | <p>W przypadku braku odpowiedzi biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania w celu uzyskania odpowiednich i wystarczających dowodów badania. (Patrz: par. A18-A19)</p>  |
| 505.13      | <p>Jeżeli biegły rewident ustalił, że w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania niezbędne jest uzyskanie odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie, wówczas alternatywne procedury badania nie zapewnią dowodów badania wymaganych przez biegłego rewidenta. Jeśli biegły rewident nie uzyskuje takiego potwierdzenia, wówczas ustala wpływ tego faktu na badanie i opinię biegłego rewidenta zgodnie z MSRF 705. (Patrz: par. A20)</p>  |
| 505.14      | <p>Biegły rewident poszukuje wyjątków, aby stwierdzić, czy wskazują one czy też nie na zniekształcenia. (Patrz: par. A21-A22)</p>   |

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 505.15      | <p>Potwierdzenia milczące dostarczają mniej przekonujące dowody niż pozostałe potwierdzenia. Dlatego biegły rewident nie wykorzystuje próśb o milczące potwierdzenia, jako jedynych procedur badania wiarygodności, w odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, chyba, że występują wszystkie z poniższych elementów: (Patrz: par. A23)</p> <p>(a) biegły rewident oszacował ryzyko istotnych nieprawidłowości jako niskie i uzyskał wystarczające, odpowiednie dowody badania, dotyczące efektywności operacyjnej skuteczności kontroli określonego stwierdzenia;</p> <p>(b) zbiór pozycji objętych milczącym potwierdzeniem obejmuje dużą ilość małych, jednorodnych sald, transakcji lub warunków;</p> <p>(c) oczekuje się niskiego współczynnika wyjątków; oraz</p> <p>(d) biegły rewident nie jest świadomy okoliczności lub warunków, które mogłyby sprawić, że adresaci próśb o milczące potwierdzenia nie odpowiedzieliby na nie.</p> |
| 505.16      | <p>Biegły rewident ocenia, czy wyniki procedur potwierdzeń zewnętrznych dostarczają odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania lub czy konieczne jest przeprowadzenie dalszych procedur badania. (Patrz: par. A24-A25)</p>   |

Potwierdzenia zewnętrzne są często stosowane w celu zebrania dowodów badania dotyczących kompletności zobowiązania i istnienia składnika aktywów. Potwierdzenia zewnętrzne mogą również dostarczyć dowodów na to, czy kwota została dokładnie zarejestrowane w księgach (dokładność) oraz w odpowiednim okresie (współmierność). Potwierdzenia mają mniejsze znaczenie przy zagadnieniach związanych z wyceną, takich jak odzyskanie należności lub utrzymywanie zbędnych zapasów.

Typowe sytuacje, w których potwierdzenia zewnętrzne dostarczają odpowiednich dowodów obejmują:

- salda kont bankowych i inne informacje związane z bankami;
- salda należności handlowych i związane z nimi warunki;
- zapasy oddane stronom trzecim do składowania, w celu przetworzenia lub w komis;
- tytuły prawne do nieruchomości oddanych w depozyt prawnikom bądź instytucjom finansowym lub przekazanych, jako zabezpieczenie;
- inwestycje powierzone do przechowania osobom trzecim, lub zakupione od maklerów giełdowych, ale niedostarczone na dzień bilansowy;
- zobowiązania wobec kredytodawców, w tym odpowiednio warunki spłaty i klauzule ograniczające; oraz
- salda rozrachunków i związane z nimi warunki.

Zagadnienia badane przez biegłego rewidenta zostały przedstawione poniżej.

Ilustracja 10.3-1

| Odniesienie do                                  | Opis   |
|---|--|
| Testy Podwójnego Celu/Przeznaczenia             | Czy istnieje możliwość uzyskania dowodów badania dotyczących innych ważnych zagadnień w tym samym czasie (np. warunków umowy itp.)?  |
| Wybór odpowiedniej strony potwierdzającej       | Odpowiedzi będą bardziej wiarygodne, gdy zostaną skierowane do osób posiadających wiedzę na temat spraw, które mają być przez nią potwierdzone.  |
| Zdolność/wola odpowiedzi strony potwierdzającej | Zbadanie wiarygodności uzyskanych dowodów, jeśli istnieje możliwość potwierdzenia ich przez stronę: <ul style="list-style-type: none"> <li>nieuprawnioną do udzielania odpowiedzi;</li> <li>uznającą odpowiedzi, jako zbyt kosztowne lub czasochłonne;</li> <li>mającą obawy, co do możliwej odpowiedzialności prawnej;</li> <li>rejestrującej w księdze głównej transakcje w różnych walutach; lub</li> <li>nietraktującej żądania potwierdzenia, jako istotnego.</li> </ul>  |
| Obiektywizm strony potwierdzającej              | Rozważ wiarygodność uzyskanych dowodów, jeśli strona potwierdzająca jest podmiotem powiązanim. W takich sytuacjach należy rozważyć: <ul style="list-style-type: none"> <li>potwierdzenie dodatkowych szczegółów dotyczących przedmiotu sprawy, np. warunków umów sprzedaży, łącznie z terminami, prawem do zwrotu oraz warunkami dostaw oraz</li> <li>uzupełnienie potwierdzenia poprzez zapytania personelu niezwiązanego z finansami, dotyczące przedmiotu sprawy, takie jak zmiany w umowach sprzedaży i terminach dostaw.</li> </ul> |

Pomimo wyjątków (zobacz MSRF 500.A31), dowody badania uzyskane z niezależnych źródeł spoza jednostki są uważane za bardziej wiarygodne. Dlatego też, pisemne odpowiedzi na wnioski o potwierdzenia otrzymane bezpośrednio od niepowiązanych osób trzecich mogą pomóc w zmniejszeniu ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia dla powiązanych stwierdzeń do akceptowalnego niskiego poziomu.

Wymogi dotyczące potwierdzeń można podsumować w sposób opisany poniżej.

Ilustracja 10.3-2

| Odniesienie do                                  | Opis  |
|---|---|
| Zachowanie kontroli nad procedurami potwierdzeń | Obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> <li>ustalenie informacji, które należy potwierdzić lub o które należy poprosić;</li> <li>wybór odpowiedniej strony potwierdzającej;</li> <li>ocenę przyczyny ewentualnej odmowy przez kierownictwo zgody na wysyłanie prośby o potwierdzenie sald. Obejmuje to rozważenie wpływu na oszacowane rodzaje ryzyka, możliwości wystąpienia oszustwa i zmodyfikowanie dalszych procedur badania;</li> <li>przygotowanie próśb o potwierdzenia;</li> <li>ustalenie poprawności zaadresowania próśb zawierających informacje o adresie zwrotnym umożliwiającym przesyłanie odpowiedzi bezpośrednio do biegłego rewidenta; oraz</li> <li>wysyłanie próśb, w tym próśb uzupełniających do stron potwierdzających.</li> </ul> |

| Odniesie się do                         | Opis   |
|---|--|
| Czy odpowiedzi na prośby są wiarygodne? | Jeśli czynniki mogą wskazywać na wątpliwości, co do wiarygodności odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie: <ul style="list-style-type: none"> <li>• uzyskaj dalsze dowody badania w celu rozwiania lub potwierdzenia wątpliwości;</li> <li>• rozważ istnienie nadużyć finansowych i innych wpływów na oszacowane rodzaje ryzyka oraz</li> <li>• zbadaj wyjątki w celu określenia, czy wskazują one na zniekształcenia.</li> </ul> |
| W przypadku braku odpowiedzi na prośbę  | Wykonaj alternatywne procedury badania, (jeśli to możliwe), w celu uzyskania odpowiednich i wystarczających dowodów badania.   |
| Ocena ogólnych wyników                  | Czy wyniki przeprowadzonych procedur zewnętrznych powieżeń przedstawiają odpowiednie i wystarczające dowody badania?   |

## 10.4 Analityczne Procedury Wiarygodności

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|-------------|--|
| 520.5       | <p>Podczas projektowania i przeprowadzania analitycznych procedur wiarygodności, jako procedur odrębnych lub w połączeniu z badaniami szczegółowymi, w rozumieniu procedur wiarygodności zgodnie z MSRF 330, biegły rewident: (Patrz: par. A4-A5)</p> <p>(a) określa przydatność poszczególnych analitycznych procedur wiarygodności w odniesieniu do określonych stwierdzeń, biorąc pod uwagę oszacowane ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia oraz o ile mają zastosowanie, badania szczegółowe tych stwierdzeń; (Patrz: par. A6-A11)</p> <p>(b) ocenia wiarygodność danych, na podstawie, których biegły rewident formułuje oczekiwanie, co do ujętych kwot lub wskaźników, biorąc pod uwagę źródło, porównywalność oraz rodzaj i przydatność dostępnych informacji oraz kontrole ich sporządzenia. (Patrz: par. A12-A14)</p> <p>(c) formułuje oczekiwanie, co do ujętych kwot lub wskaźników i ocenia, czy oczekiwanie to jest wystarczająco precyzyjne dla rozpoznania zniekształcenia, które pojedynczo lub łącznie z innymi zniekształceniami może wpłynąć na znaczące zniekształcenie sprawozdania finansowego; oraz (Patrz: par. A15)</p> <p>(d) ustala wszelkie różnice między kwotami ujętymi a oczekiwanymi, które są możliwe do zaakceptowania bez dalszej analizy wymaganej przez paragraf 7. (Patrz: par. A16)</p> |

Analityczne procedury wiarygodności są stosowane do porównania kwot lub ich związków w sprawozdaniu finansowym z przewidywaniami ustalonymi na podstawie znajomości jednostki i z innych dowodów badania.

Jeśli ryzyko nieodłączne jest niskie dla klasy transakcji, analityczne procedury wiarygodności wykonane, jako odrębne procedury mogą dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Jeśli jednak oszacowane ryzyko jest niskie z powodu powiązanych kontroli wewnętrznych, biegły rewident powinien także przeprowadzić testy tych kontroli. Podczas identyfikacji istotnych rodzajów ryzyka, procedury analityczne zawsze mogą zostać zastosowane w połączeniu z innymi badaniami wiarygodności lub badaniami zgodności / testami kontroli.

Aby skorzystać z procedury analitycznej badania wiarygodności, biegły rewident powinien zaprojektować tę procedurę tak, aby ograniczyć ryzyko niewykrycia istotnego zniekształcenia badanego stwierdzenia do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Oznacza to, że przewidywanie dotyczące zarejestrowanych kwot powinno być na tyle wystarczające, aby wskazywać możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia, pojedynczo lub łącznie.

**UWAGA**

Dla celów planowania procesu badania, analityczne procedury badania wiarygodności mogą być podzielone trzy osobne grupy w zależności od uzyskiwanego poziomu pewności. Są one opisane poniżej.

Ilustracja 10.4-1

| Wpływ na ograniczenie ryzyka badania   | Opis  |
|--|---|
| <b>Wysoce skuteczny</b><br>(Niski poziom ryzyka, że zarejestrowana kwota jest nieprawidłowa) | Procedura ma stanowić podstawowe źródło dowodów dotyczących stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym. „Skutecznie” dowodzi ona poprawności kwoty. W przypadku znaczącego ryzyka należy uzupełnić ją o inne odpowiednie procedury. |
| <b>Umiarkowanie skuteczny</b>  | Procedura ma jedynie potwierdzenie dowodów uzyskanych poprzez inne procedury. Uzyskiwany jest umiarkowany poziom pewności.  |
| <b>Ograniczony</b>   | Podstawowe procedury, takie jak porównanie kwot w bieżącym okresie z okresem poprzednim, są użyteczne, ale zapewniają tylko ograniczony poziom pewności.  |

**Techniki**

Wykorzystać można liczne techniki przeprowadzania procedur analitycznych. Celem jest wybór najbardziej odpowiedniej techniki, tak, aby zapewnić zamierzony poziom pewności i precyzji. Techniki te obejmują:

- analizę wskaźnikową;
- analizę trendów;
- analizę prognozy rentowności;
- analizę wzorców oraz
- analizę regresji.

Każda technika ma swoje silne i słabe strony, które należy wziąć pod uwagę projektując procedury analityczne. Złożona technika, taka jak analiza regresji, może dostarczyć wiarygodnych statystycznie wniosków na temat zarejestrowanej kwoty. Wystarczająca może być jednak prosta technika, taka jak pomnożenie liczby mieszkań przez zatwierdzone stawki czynszu (dla każdego najmu) i skorygowanie wyniku o rzeczywiste pustostany, co może dostarczyć wiarygodnego i precyzyjnego oszacowania przychodów z wynajmu.

Ilustracja 10.4-2

| Czynniki do rozważenia                                     |  |
|--|--|
| Projektowanie analitycznych procedur badania wiarygodności | Stosowność procedur dla charakteru stwierdzeń.   |
|  | Wiarygodność danych (wewnętrznych lub zewnętrznych), na podstawie których ustalane są zarejestrowane kwoty lub wskaźniki. Wymaga to testów dokładności, istnienia i kompletności wykorzystanych informacji, takich jak badania zgodności / testy kontroli, lub przeprowadzenia innych konkretnych procedur badania, z możliwością zastosowania wspomaganym komputerowo technik badania (WKTB). |
|  | Czy przewidywanie jest wystarczająco precyzyjne, aby zidentyfikowanie istotnego zniekształcenia przy wymaganym poziomie pewności?  |
|  | Możliwa do zaakceptowania kwota różnicy pomiędzy zarejestrowanymi kwotami i przewidywanymi wartościami.  |

| Pytania, na które należy odpowiedzieć               |   |
|---|---|
| Ustalenie znaczących związków pomiędzy informacjami | Czy związki ustalono na podstawie stabilnego środowiska? <ul style="list-style-type: none"> <li>uzyskanie wiarygodnych, dokładnych przewidywań może nie być możliwe w dynamicznym lub niestabilnym środowisku.</li> </ul> |
|   | Czy związki te są rozpatrywane na poziomie szczegółów? <ul style="list-style-type: none"> <li>podział kwot może zapewnić bardziej wiarygodne i precyzyjne oczekiwania niż kwoty zagregowane.</li> </ul>                   |
|   | Czy występują czynniki równoważące lub złożoność wysoce zsumowanych składników, które mogłyby przysłonić istotne zniekształcenie?   |
|   | Czy związki obejmują pozycje zależne od decyzji kierownictwa? <ul style="list-style-type: none"> <li>jeżeli tak, mogą one prowadzić do mniej wiarygodnych lub precyzyjnych oczekiwań.</li> </ul>                          |

Stopień wiarygodności danych wykorzystanych do sformułowania przewidywań musi być spójny z poziomami pewności i zamierzonej precyzji, które mają być uzyskane z procedury analitycznej. Dla określenia, czy dane, na których oparta jest procedura analityczna są wystarczająco wiarygodne, mogą być także wymagane inne procedury badania wiarygodności. Można także rozważać badania kontroli, aby odnieść się do innych stwierdzeń, na przykład kompletności, istnienia i dokładności danych. Kontrola wewnętrzna dotycząca informacji niefinansowych może być testowana w połączeniu z innymi testami kontroli.



Ilustracja 10.4-3

| Pytania, na które należy odpowiedzieć                                  |  |
|--|--|
| Czy informacje są wystarczająco wiarygodne, aby osiągnąć cele badania? | Czy dane uzyskano ze źródeł wewnątrz jednostki, czy z niezależnych źródeł poza jednostką?<br>• wiarygodność dowodów badania zwiększa się (z pewnymi wyjątkami), gdy są uzyskiwane z niezależnych źródeł.   |
|  | Czy dane ze źródeł ze źródeł wewnątrz jednostki zostały przygotowane przez osoby, które nie są bezpośrednio odpowiedzialne za ich dokładność?<br>• Jeżeli tak, należy rozważyć przeprowadzenie dalszych procedur dla zweryfikowania ich dokładności. |
|  | Czy dane zostały przygotowane w ramach wiarygodnego systemu z odpowiednią kontrolą wewnętrzną?   |
|  | Czy ogólne dane dla branży są porównywalne z danymi dotyczącymi jednostki?   |
|  | Czy dane były przedmiotem badania w bieżącym lub poprzednich okresach?   |
|  | Czy przewidywania biegłego rewidenta dotyczące zarejestrowanych kwot pochodzą z różnych źródeł?  |

W celu uniknięcia wykorzystania niepotwierzonego źródła danych biegły rewident przeprowadza badania wiarygodności podstawowych danych, aby określić, czy są one wystarczająco wiarygodne lub przeprowadza testy skuteczności działania kontroli wewnętrznej dla kompletności, istnienia i dokładności tych danych.

W niektórych przypadkach do przeprowadzenia procedur analitycznych wykorzystuje się dane niefinansowe (na przykład, ilość i rodzaje produkowanych artykułów). Dlatego też biegły rewident potrzebuje odpowiedniej podstawy do określenia, czy dane niefinansowe są dostatecznie wiarygodne dla celów przeprowadzenia procedur analitycznych.

### Odchylenia od przewidywań

Jeżeli zostaną zidentyfikowane różnice pomiędzy zarejestrowanymi kwotami a przewidywaniami biegłego rewidenta, powinien on rozważyć, czy procedury zaplanowano dla zapewnienia ustalonego poziomu pewności i czy uwzględniają one poziom istotności ustalony przez biegłego rewidenta. Kwota różnicy akceptowanej bez wyjaśnienia może być w każdym wypadku niższa od tej, którą biegły rewident uważa za istotną.

Procedury stosowane do badania mogą obejmować:

- ponowne rozważenie metod i czynników zastosowanych do sformułowania przewidywań;
- skierowanie zapytań do kierownictwa odnośnie do przyczyn odchylenia od przewidywań biegłego rewidenta i ocena odpowiedzi kierownictwa. Biegły rewident powinien przy tym brać pod uwagę swoją znajomość działalności jednostki uzyskaną podczas badania; oraz
- przeprowadzenie innych procedur badania w celu potwierdzenia wyjaśnień kierownictwa.

W wyniku tego badania biegły rewident może stwierdzić, że:

- różnice pomiędzy przewidywaniami biegłego rewidenta a zarejestrowanymi kwotami nie stanowią zniekształceń; lub
- różnice te mogą stanowić zniekształcenia i należy przeprowadzić dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania na występowanie lub niewystępowanie zniekształcenia.

**Przykłady skutecznych analitycznych procedur badania wiarygodności**

Ilustracja 10.4-4

| Kwoty sprawozdania finansowego      | Związek i procedura   |
|-------------------------------------|---|
| Sprzedaż                            | Stosowana cena sprzedaży powiązana z ilością wysyłek towarów.   |
| Koszty amortyzacji                  | Stawka amortyzacji stosowana do aktywów trwałych, umożliwiająca uwzględnienie skutków zwiększeń i zmniejszeń ich stanu.                 |
| Koszty ogólne, jako element zapasów | Odniesienie rzeczywistych kosztów ogólnych do rzeczywiście wykonanej pracy zaliczanej do kosztów bezpośrednich lub wielkości produkcji. |
| Koszty wynagrodzeń                  | Stawki płac związane z liczbą pracowników.  |
| Koszty prowizji                     | Stopa prowizji stosowana do transakcji sprzedaży.   |
| Rezerwy na wynagrodzenia            | Dzienna wielkość wynagrodzeń powiązana z liczbą dni, których dotyczą rezerwy.   |

**Inne procedury analityczne**

Analiza może przyjąć formę, taką jak:

- **Szczegółowych porównań bieżącego sprawozdania finansowego lub danych finansowych z poprzednimi okresami lub bieżącymi budżetami operacyjnymi.**  
Zwiększenie stanu należności bez odpowiadającego mu zwiększenia sprzedaży może wskazywać na problem ze ściągalnością należności. Wzrost liczby pracowników w firmie usługowej prowadzi do oczekiwania przez biegłego rewidenta wzrostu kosztów wynagrodzeń i odpowiedniego wzrostu przychodów z tytułu honorariów.
- **Porównanie danych dotyczących różnych rodzajów sprzedawanych produktów lub typów odbiorców.**  
Może to pomóc w wyjaśnieniu wahań sprzedaży z miesiąca na miesiąc, czy z roku na rok.
- **Analiza wskaźnikowa.**  
Wskaźniki mogą dostarczyć potwierdzenia bieżącego sprawozdania finansowego (na przykład porównanie z normami branży lub wynikami za poprzednie okresy) lub stanowić temat do dyskusji. Niektóre instytucje, na przykład banki i stowarzyszenia handlowe, publikują statystyki finansowe na podstawie danych z całej branży. Statystyki takie mogą być przydatne do porównania z wynikami działalności jednostki, co pozwoli na skierowanie zapytań dotyczących obszarów, gdzie występują różnice w trendach branży.
- **Wykresy.**  
Ostatecznie należy rozważyć zastosowanie wykresów do zobrazowania wyników przeprowadzonych procedur. Wykresy pozwalają na wizualne podkreślenie znaczących różnic występujących pomiędzy miesiącami czy okresami.

**Korzystanie z procedur analitycznych przy formułowaniu opinii**

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 520.6       | Biegły rewident projektuje i przeprowadza na zakończenie badania procedury analityczne, które pomagają mu przy formułowaniu ogólnego wniosku, czy sprawozdanie finansowe jest spójne z jego wiedzą o jednostce. (Patrz: par. A17-A19) |

Po zakończeniu badania biegły rewident zobowiązany jest do zastosowania procedur analitycznych pomocnych w ocenie ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego.

Celem zastosowania procedur analitycznych na koniec lub pod koniec badania ma na celu określenie, czy sprawozdanie finansowe, jako całość jest zgodne ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta.

Procedury te będą dotyczyły takich kwestii jak:

- **czy wnioski wyciągnięte z przeprowadzonych procedur potwierdzają wnioski sformułowane podczas badania poszczególnych części lub elementów sprawozdania finansowego?**  
Procedury analityczne mogą ujawnić różnice pomiędzy pewnymi pozycjami sprawozdania finansowego a przewidywaniami biegłego rewidenta opartymi na znajomości działalności jednostki i pozostałych informacji zgromadzonych w trakcie badania sprawozdania finansowego. Różnice takie powinny być sprawdzone z zastosowaniem procedur opisanych powyżej. Może to powodować potrzebę wprowadzenia zmian w prezentacji lub ujawnieniach w sprawozdaniu finansowym.
- **czy istnieje ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia, które nie zostało wcześniej rozpoznane?**  
Jeśli zostaną zidentyfikowane dodatkowe czynniki ryzyka, biegły rewident powinien zmodyfikować zaplanowane procedury badania, w celu zapewnienia odpowiedniej reakcji na zidentyfikowane ryzyko.

**10.5 Testy kontroli**

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 330.8       | Biegły rewident projektuje i przeprowadza wtedy testy kontroli w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, jeżeli:<br>(a) dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń obejmuje oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie (tj. biegły rewident określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności zamierza zaufać skuteczności działania kontroli) lub<br>(b) same badania wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń. (Patrz: par. A20-A24) |
| 330.9       | Projektując i przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im większe zaufanie pokłada w skuteczność kontroli. (Patrz: par. A25)  |

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 330.10      | Projektując i przeprowadzając testy kontroli biegły rewident:<br>(a) przeprowadza inne procedury badania w połączeniu z kierowaniem zapytań, aby uzyskać dowody badania skuteczności działania kontroli, w tym:<br>(i) sposobu, w jaki kontrole były przeprowadzane w odpowiednich odcinkach czasu w okresie objętym audytem;<br>(ii) ciągłości ich stosowania, oraz<br>(iii) kto lub w jaki sposób je przeprowadzał. (Patrz: par. A26-A29)<br>(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. (Patrz: par. A30-A31) |
| 330.11      | Biegły rewident przeprowadza testy kontroli za pewien odcinek czasu lub za dany okres, w którym zamierza polegać na tych kontrolach, zgodnie z paragrafami 12 i 15, aby uzyskać odpowiednią podstawę dla zamierzonego zaufania kontroli. (Patrz: par. A32)  |

### Cel

Testy kontroli są testami mającymi na celu uzyskanie dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli. Kontrole mogą całkowicie zapobiegać istotnym zniekształceniom na poziomie stwierdzenia lub wykryć, a następnie skorygować je po wystąpieniu. Należy wybrać te kontrole do badania, które zapewniają niezbędne dowody badania dla danego stwierdzenia.

### UWAGA

Przejdzie przez procedurę ustalającą (walk-through), czy kontrola została wdrożona nie jest testem kontroli. Jest to procedura oszacowania ryzyka, a wynik może określać, czy testy kontroli będą użyteczne, a jeżeli tak, to jak mogą być zaprojektowane.

Biegły rewident bierze pod uwagę testy kontroli, gdy:

- oszacowanie ryzyka opiera się na założeniu, że kontrola wewnętrzna działa skutecznie lub
- same badania wiarygodności nie zapewnią uzyskania wystarczających, odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń. Może to mieć miejsce, kiedy sprzedaż prowadzona jest przez Internet, przy czym nie jest sporządzana ani przechowywana żadna dokumentacja transakcji poza systemem IT.

Wybór wielkości próby do testów kontroli opisany jest w Tomie 2, Rozdziale 17 dotyczącym zakresu testowania.

Testy kontroli powinny być zaprojektowane tak, aby uzyskać dowody badania dotyczące:

- tego jak stosowane były kontrole wewnętrzne w odpowiednich terminach badanego okresu. Jeżeli w różnych terminach w okresie stosowano znacząco różne kontrole, wówczas należy rozpatrywać każdy system kontroli osobno;
- spójności stosowania kontroli wewnętrznych; oraz
- kto i za pomocą jakich środków stosował kontrole.

**UWAGA**

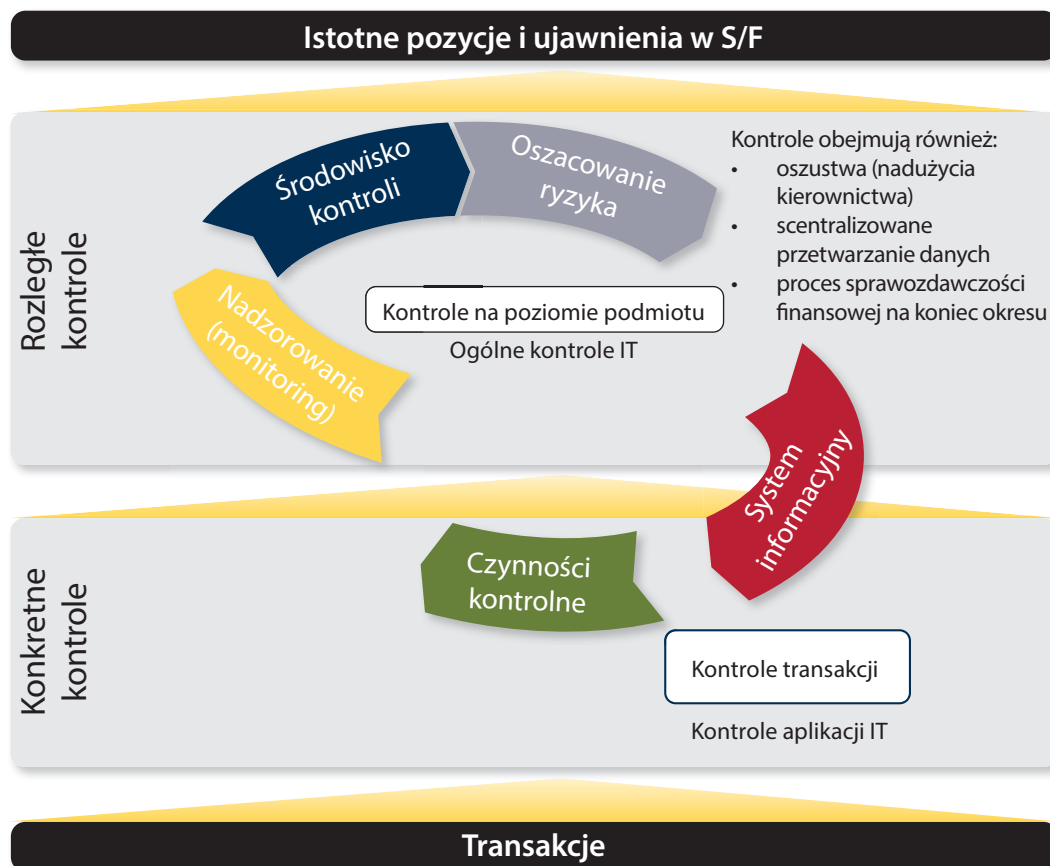
W przypadku małych jednostek, biegły rewident planuje przeprowadzenie badań wiarygodności, przy założeniu, że testy istniejących kontroli nie efektywne ze względu na ograniczony podział obowiązków. Przed wyciągnięciem takich wniosków należy rozważyć:

- środowisko kontroli i inne elementy kontroli wewnętrznej,
- istnienie czynności kontrolnych dotyczących stwierdzeń, w przypadku, których byłoby bardziej efektywne uzyskanie dowodów badania przeprowadzając testy kontroli, oraz
- stwierdzenia, gdzie same procedury badania wiarygodności nie zmniejszą ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Przykładem może być test na kompletność przychodów.

**Projektowanie testów kontroli**

Testy kontroli są wykorzystywane w celu uzyskania dowodów na skuteczność działania kontroli zawartych w którymkolwiek z pięciu elementów kontroli wewnętrznej. Dodatkowe informacje o każdym z pięciu elementów kontroli wewnętrznej zawarte są na poniższej ilustracji oraz Tomie 1, Rozdziale 5 niniejszego Przewodnika.

Ilustracja 10.5-1



Konkretne kontrole (np. czynności kontrolne) mają na celu bezpośrednio zapobieganie lub wykrywanie i korygowanie zniekształceń, natomiast kontrole rozległe stanowią podstawę dla konkretnych kontroli i wpływają na ich działanie.

W mniejszych jednostkach, niektóre kontrole rozległe (np. kontrole środowiska) mogą także służyć do badania konkretnych czynników ryzyka wystąpienia zniekształcenia w odpowiednim stwierdzeniu (np. w przypadku, gdy zarząd jest bezpośrednio zaangażowany w nadzorowanie i zatwierdzanie codziennych transakcji). W tym przypadku, jeśli działanie rozległych kontroli zostało zbadane i uznano, że działają skutecznie, nie będzie potrzeby testowania działania innych kontroli (takich jak czynności kontrolne) związanych z poszczególnymi czynnikami ryzyka.

#### **UWAGA**

Jednoosobowe kierownictwo nie oznacza, że kontrola jest słaba lub też nie istnieje. W rzeczywistości zaangażowanie kompetentnego właściciela - kierownika w bieżące działania może być ważne dla właściwego działania środowiska kontroli. Możliwość nadużycia kontroli wewnętrznej przez kierownictwo nadal istnieje, ale może być do pewnego stopnia zmniejszona (właściwie dla dowolnego rozmiaru jednostki) poprzez wprowadzenie kilku prostych kontroli przeciwdziałającym oszustwom. (Patrz: Tom 1, Rozdział 5).

W innych przypadkach związek między rozległymi kontrolami a konkretnymi może być bardziej bezpośredni. Na przykład niektóre kontrole monitorujące mogą identyfikować braki kontroli w konkretnych kontrolach (procesów działalności gospodarczej). Badania skuteczności kontroli monitorujących mogą zmniejszyć (ale nie wyeliminować) potrzebę badania bardziej konkretnych kontroli.

Testy rozległych kontroli (często określanymi, jako kontrole na poziomie jednostki i ogólne kontrole IT) wydają się być bardziej subiektywne (tak jak ocena uczciwości lub kompetencji), dlatego są trudniejsze w udokumentowaniu niż konkretne kontrole wewnętrzne na poziomie procesu biznesowego (np. sprawdzenie, czy płatność została prawidłowo zatwierdzona). Wyniki testów na poziomie jednostki i ogólnej kontroli IT są często dokumentowane w formie krótkiej notatki wyjaśniającej przyjęte podejście i przeprowadzone procedury (np. wywiady z pracownikami, oceny, przeglądy akt pracowniczych itp.), wraz z potwierdzającymi je dowodami.

Takie podejście ilustruje następujący przykład.

## Ilustracja 10.5-2

## Testy rozległe (poziom jednostki)

| Element Kontroli = Środowisko kontroli |   |
|--|---|
| <b>Badany czynnik ryzyka</b>           | Brak nacisku na potrzebę zachowania uczciwości i wartości etycznych.  |
| <b>Zidentyfikowane kontrole</b>        | Kierownictwo wymaga, aby wszyscy nowi pracownicy podpisali formularz, w którym zgadzają się podstawowymi wartościami jednostki i rozumieją konsekwencje związane z ich nieprzestrzeganiem.  |
| <b>Model kontroli</b>                  | Należy zapoznać się z formularzem podpisywanym przez pracowników i upewnić się, czy rzeczywiście dotyczy on uczciwości i wartości etycznych.  |
| <b>Wdrożenie kontroli</b>              | Sprawdzenie jednego formularza podpisywanego przez pracowników w celu ustalenia, czy znajdują się na nim podpisy i zbadanie, jakie istnieją dowody (np. instrukcja postępowania), że pracownicy faktycznie stosują te wartości. Może to być wykonane w formie krótkiego wywiadu z pracownikiem. |
| <b>Test skuteczności kontroli</b>      | Należy wybrać próbkę z akt pracowniczych oraz upewnić się, że zawierają one podpisane przez pracowników formularze. Powinno to być uzupełnione wywiadem przeprowadzonym z częścią pracowników dotyczącym stosowania określonych zasad w jednostce.  |
| <b>Dokumentacja</b>                    | Przygotowanie notatki ze szczegółowymi informacjami o wybranych teczkach pracowników i zrobienie notatki z wywiadów z pracownikami (w tym nazwisko osoby i datę) wraz z wnioskami.  |

Niektóre kluczowe dla biegłego rewidenta czynniki do rozważenia przy projektowaniu testu kontroli są wymienione poniżej.

## Ilustracja 10.5-3

| Odniesienie do  | Opis  |
|---|---|
| <b>Jakie czynniki ryzyka istotnych zniekształceń oraz stwierdzenia są badane?</b> | Identyfikacja ryzyka istotnych zniekształceń i powiązanych z nimi stwierdzeń, które zostaną zbadane w wyniku przeprowadzenia testów kontroli. Następnie należy rozważyć, czy dowody badania odpowiedniego stwierdzenia można uzyskać, wykonując testy kontroli lub procedury analityczne.   |
| <b>Wiarygodność kontroli</b>  | Zgodnie z ogólną zasadą, że nie warto testować kontroli, które mogą okazać się niewiarygodne, ponieważ małe rozmiary próbek pobierane do testowania nie wykryją odchyłań. Jeżeli którykolwiek z poniższych czynników jest istotny, bardziej skutecznym może okazać się wykonanie procedur analitycznych (jeśli to możliwe): <ul style="list-style-type: none"> <li>• historia błędów;</li> <li>• zmiany w wielkości i charakterze transakcji;</li> <li>• podstawowe kontrole na poziomie jednostki i ogólne kontrole IT są słabe;</li> <li>• kontrole mogą być (lub zostały) omijane przez kierownictwo;</li> <li>• nieczęste działania kontrolne;</li> <li>• zmiany personelu lub kompetencji osób wykonujących kontrolę;</li> <li>• istnieje istotny element ręczny w zakresie kontroli, który może być podatny na błędy;</li> <li>• kompleksowe działanie i ważne osądy związane z jej funkcjonowaniem.</li> </ul> |

| Odniesie się do   | Opis  |
|---|---|
| Istnienie kontroli pośrednich                                   | Czy kontrola zależy od skutecznego działania innych kontroli?<br>Mogą to być niefinansowe informacje generowane przez odrębny proces, traktowanie wyjątków oraz okresowe przeglądy raportów dokonywane przez kierownictwo.  |
| Dobór rodzaju testu w zależności od celu, który należy osiągnąć | Testy kontroli zazwyczaj obejmują połączenie następujących czynności: <ul style="list-style-type: none"> <li>• zapytania kierowane do właściwego personelu;</li> <li>• inspekcję właściwej dokumentacji;</li> <li>• obserwację działalności operacyjnej jednostki oraz</li> <li>• ponowne przeprowadzenie czynności kontrolnych.</li> </ul> Należy pamiętać, że samo zapytanie nie stanowi wystarczających dowodów na potwierdzenie założenia skuteczności działania kontroli. Na przykład, dla przetestowania skuteczności działania kontroli wewnętrznej obrotu gotówkowego, biegły rewident mógłby obserwować procedurę otwierania korespondencji bankowej i przetwarzania dowodów obrotu gotówkowego. Ponieważ obserwacja jest trafna tylko w tym momencie, w którym jest ona przeprowadzana, biegły rewident może uzupełnić ją zapytaniami skierowanymi do pracowników jednostki i dokonać inspekcji dokumentacji działania danej kontroli w innym czasie. |

**UWAGA*****Określenie, co stanowi odchylenie kontroli.***

Podczas projektowania testów kontroli, poświęć trochę czasu na ustalenie, co dokładnie stanowi błąd lub odchylenie od testów kontroli. Zaoszczędzi to czas spędzony przez biegłego rewidenta na określaniu, czy pozornie niewielkie odchylenia (takie jak niepoprawny numer telefonu) jest, w rzeczywistości odchyleniem od kontroli.

***Kontrole zautomatyzowane***

Mogą zaistnieć przypadki, gdy czynności kontrolne wykonywane są za pomocą komputera i brak jest dla nich odpowiedniej dokumentacji. W takich sytuacjach biegły rewident może być zmuszony do ponownego wykonania kilku kontroli w celu upewnienia się, że kontrola aplikacji oprogramowania działa w zaprojektowany sposób. Inną możliwością jest zastosowanie tzw. wspomaganych komputerowo technik badania (WKTb). Jednym z przykładów WKTb jest oprogramowanie, które importuje dane jednostki (takie jak sprzedaż, czy zobowiązania), które następnie mogą być badane. Takie programy mogą analizować dane klienta w celu dostarczenia bardziej potrzebnych dowodów badania. Ponadto zapewniają możliwość przeprowadzenia bardziej rozległych testów elektronicznych i plików konta. Poniżej przedstawiono niektóre z możliwych zastosowań WKTb.



Ilustracja 10.5-4

| Zastosowanie WKTB       |   |
|-------------------------|---|
| Typowe rodzaje procedur | Wyodrębnienie konkretnych zapisów, takich jak płatności większe niż określona kwota lub transakcje wykonane przed określoną datą. |
|                         | Wyodrębnienie najwyższych i najniższych zapisów z bazy danych.  |
|                         | Określenie brakujących i powielonych zapisów.   |
|                         | Identyfikacja możliwego oszustwa (używając Prawa Benforda).   |
|                         | Wybór transakcji z plików elektronicznych, spełniających wcześniej określone parametry lub kryteria.                              |
|                         | Sortowanie transakcji według specyficznych cech.  |
|                         | Testowanie całej populacji zamiast próby.   |
|                         | Przeliczenie (zsumowanie) całkowitej kwoty pieniężnej zapisów w pliku (np. zapasów) i sprawdzenie rozszerzenia, takiego jak ceny. |
|                         | Stratyfikacja, podsumowanie i określenie struktury wiekowej.  |
|                         | Porównanie danych z różnych plików.   |

Mniejsze jednostki często używają gotowych programów do prowadzenia księgowości i innego odpowiedniego oprogramowania bez modyfikacji. Faktycznie wiele programów zawiera sprawdzone kontrole aplikacji, które mogłyby być użyte przez jednostkę w celu zmniejszenia zakresu błędów i ewentualnego zapobiegania oszustwom. Biegli rewidenci mogą zapytać swoich klientów, czy są one wykorzystywane, a jeśli nie, czy nie byłoby warto ich wykorzystywać.

### Harmonogram przeprowadzenia testów kontroli

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 330.11      | Biegły rewident przeprowadza testy kontroli za pewien odcinek czasu lub za dany okres, w którym zamierza polegać na tych kontrolach, zgodnie z paragrafami 12 i 15, aby uzyskać odpowiednią podstawę dla zamierzonego zaufania kontroli. (Patrz: par. A32)  |
| 330.12      | Jeżeli biegły rewident uzyskuje dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli w okresie śródrocznym, to:<br>(a) uzyskuje dowody badania dotyczące znaczących zmian tych kontroli następujących po okresie przejściowym oraz<br>(b) ustala, jakie dodatkowe dowody badania należy uzyskać za pozostały okres. (Patrz: par. A33-A34) |
| 330.15      | Jeżeli biegły rewident zamierza polegać na kontrolach, z którymi wiąże się ryzyko, ocenione przez niego, jako znaczące, to przeprowadza testy tych kontroli w bieżącym okresie.   |

Testy kontroli mogą dostarczyć dowodów skutecznego działania:

- w konkretnym terminie (tzn. spis z natury zapasów), lub
- w konkretnym okresie czasu, np. w okresie, którego dotyczy badanie.

Jeżeli testy kontroli są przeprowadzane przed zakończeniem okresu, biegły rewident powinien rozważyć, jakie dodatkowe dowody są wymagane dla pozostałego czasu w okresie. Dowody te można uzyskać poprzez rozszerzenie testów na pozostałą część okresu, lub testowanie nadzoru kontroli wewnętrznej jednostki.

Ilustracja 10.5-5

| Czynniki do rozważenia  |  |
|---|--|
| Okres między testami kontroli a końcem okresu sprawozdawczego | Znaczenie oszacowanego ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń.  |
|   | Konkretne kontrole, które testowano w trakcie okresu.  |
|   | Ranga uzyskanych dowodów na operacyjną skuteczność działania kontroli.   |
|   | Długość czasu pozostałego do końca okresu sprawozdawczego.   |
|   | Zakres, w jakim biegły rewident zamierza ograniczyć dalsze procedury badania wiarygodności bazując na działaniu kontroli wewnętrznej.                    |
|   | Środowisko kontroli.   |
|   | Ewentualne znaczące zmiany w kontroli wewnętrznej, w tym zmiany w systemie informacyjnym, procesach i personalu, które nastąpiły po okresie śródrocznym. |

#### UWAGA

W sytuacji, gdy jest to efektywne, rozważ przeprowadzenie testów skuteczności działania kontroli wewnętrznej równocześnie z oceną modelu i wdrożenia kontroli.

#### Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych podczas badań

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|-------------|--|
| 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 uwzględni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) skuteczność innych elementów kontroli wewnętrznej, w tym środowiska kontroli stosowanego przez jednostkę nadzoru kontroli oraz procesów oceny ryzyka.</li> <li>(b) ryzyka wynikające z charakteru kontroli, w tym, czy następuje ona automatycznie czy ręcznie;</li> <li>(c) skuteczność ogólnych kontroli IT;</li> <li>(d) skuteczność danej kontroli i jej stosowanie przez jednostkę, w tym charakter i zakres odchyień od stosowania kontroli odnotowanych podczas poprzednich badań oraz czy nastąpiły zmiany personalne, które znacząco wpłynęły na stosowanie kontroli;</li> <li>(e) czy niezmiennosc sposobu przeprowadzania danej kontroli stwarza ryzyko ze względu na zmieniające się okoliczności; oraz</li> <li>(f) ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia oraz zakres, w jakim można zaufać danej kontroli. (Patrz: par. A35)</li> </ul> |

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|-------------|--|
| 330.14      | <p>Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystanie uzyskanych dowodów badania podczas poprzednich badań dowodów badania skuteczności działania określonych kontroli, to ustala dalszą ich przydatność drogą uzyskania dowodów badania na temat tego, po uprzednich badaniach nastąpiły znaczące zmiany tych kontroli. Biegły rewident uzyskuje dowody badania w drodze kierowania zapytań w połączeniu z obserwacją lub inspekcją, aby potwierdzić swoje zrozumienie tych określonych kontroli oraz:</p> <p>(a) Jeżeli nastąpiły zmiany wpływające na dalszą przydatność dowodów badania uzyskanych podczas poprzedniego badania, biegły rewident przeprowadza testy tych kontroli w czasie bieżącego badania. (Patrz: par. A36)</p> <p>(b) Jeżeli takie zmiany nie nastąpiły, biegły rewident przeprowadza testy kontrole co najmniej raz na trzy badania oraz przeprowadza testy niektórych kontroli przy każdym badaniu w celu uniknięcia przeprowadzenia testów tych wszystkich kontroli, którym biegły rewident zamierza zaufać w ramach okresu objętego badaniem. (Patrz: par. A37-A39)</p> |
| 330.29      | <p>Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystanie dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli uzyskanych podczas poprzednich badań, to zamieszcza w dokumentacji badania informacje o przesłankach uzasadniających zaufanie tym kontrolom, które zostały zbadane podczas poprzedniego badania.</p>   |

### Rotacyjne testy kontroli

Przed wykorzystaniem dowodów badania uzyskanych w poprzednich badaniach, należy, co roku potwierdzić ich przydatność. Obejmie to potwierdzenie znajomości tych konkretnych kontroli poprzez:

- kierowanie zapytań do kierownictwa i innych osób dotyczących zmian tych kontroli w badanym okresie; oraz
- obserwację lub inspekcję kontroli wewnętrznej celem określenia czy jest wdrażana.

Poleganie na testach kontroli przeprowadzonych w poprzednich latach nie jest dopuszczalne, gdy:

- wymagane jest zaufanie, aby zminimalizować „znaczące ryzyko”;
- nastąpiła zmiana w kontroli wewnętrznej w okresie; i/lub
- ryzyko zostanie złagodzone przez zmiany kontroli wewnętrznej.

W zależności od zawodowego osądu biegłego rewidenta, inne czynniki mogą również wykluczyć rotacyjne testy (lub przynajmniej skrócić czas pomiędzy testami kontroli), na przykład, gdy:

- istnieje słabe środowisko kontroli;
- bieżący nadzór nad kontrolą wewnętrzną jest słaby;
- w działaniu istotnych kontroli występuje znaczący element ludzki;
- nastąpiły zmiany personelu, które znacząco wpływają na stosowanie kontroli;
- zmieniające się okoliczności wskazują na potrzebę zmian w działaniu kontroli lub
- ogólne kontrole IT są słabe lub nieskuteczne.

Kiedy istnieje wiele kontroli, do których wykorzystać można dowody z wcześniejszych badań, zaufanie do nich powinno być tak rozłożone, aby pewne testy kontroli wewnętrznej wykonywać podczas każdego badania. Testowanie, co najmniej kilku kontroli w każdym okresie dostarcza również dowodów na ciągłą skuteczność środowiska kontroli?

Ogólnie rzecz biorąc, im wyższe ryzyko wystąpienia istotnych zniekształceń lub większe zaufanie pokładane w kontroli wewnętrznej, tym krótszy jest czas pomiędzy testami kontroli.

# 11. Oszacowania księgowo

| Zawartość rozdziału  | Odpowiednie MSRF |
|--|------------------|
| Procedury badania oszacowań księgowych, w tym wartości godziwej i związanych z nią ustaleń w przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego. | 540              |

Ilustracja 11.0-1



| Paragraf nr | Cel(e) MSRF  |
|-------------|--|
| 540.6       | Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy:<br>(a) Oszacowania księgowe, w tym oszacowania wartości godziwej, ujęte lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, są racjonalne oraz<br>(b) Powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są odpowiednie, do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. |

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 540.7       | Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:<br>(a) Oszacowanie księgowe - przybliżona kwota pieniężna przyjęta wobec braku możliwości dokładnej wyceny. Termin ten jest stosowany do kwot wycenianych w wartości godziwej, kiedy zachodzi niepewność oszacowania, jak też dla innych kwot wymagających oszacowania. W przypadku, gdy niniejszy standard jedynie dotyczy wartości szacunkowych związanych z wyceną w wartości godziwej, stosuje się pojęcie „szacunkowej wartości godziwej”.<br>(b) Wielkość lub przedział oszacowane przez biegłego rewidenta - kwota lub przedział kwot, ustalone na podstawie dowodów badania, stosowane do oceny wielkości oszacowanej przez kierownictwo.<br>(c) Niepewność oszacowania - podatność wartości szacunkowej oraz powiązanych ujawnień na nieodłączne ryzyko niedokładności wyceny.<br>(d) Stronniczość kierownictwa - brak neutralności kierownictwa przy sporządzaniu i prezentacji informacji.<br>(e) Wielkość oszacowana przez kierownictwo –wybrana przez kierownictwo kwota służąca ujęciu lub ujawnieniu w sprawozdaniu finansowym, jako oszacowanie księgowe.<br>(f) Wynik oszacowania księgowego — rzeczywista kwota pieniężna powstała na skutek dokonania bazowej transakcji, zajścia bazowego zdarzenia(eń) lub spełnienia bazowego warunku(ów), których dotyczy oszacowanie księgowe. |

## 11.1 Przegląd

Celem badania oszacowań jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania o tym, czy:

- oszacowania księgowe, w tym oszacowania wartości godziwej w sprawozdaniu finansowym, rozpoznane lub ujawnione, są uzasadnione oraz
- zakres ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym jest wystarczający, w kontekście obowiązujących ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Niektóre pozycje sprawozdania finansowego nie mogą zostać precyzyjnie zmierzone i dlatego muszą być oszacowane. Taki zakres oszacowań księgowych zaczyna się od prostych (np. wartość netto zapasów i należności) do bardziej skomplikowanych (np. obliczanie dochodów, które mają być oszacowane z długoterminowych kontraktów i przyszłych zobowiązań warunkowych i gwarancji). Oszacowania często mogą wymagać obszernej analizy danych historycznych i bieżących oraz prognoz przyszłych zdarzeń, takich jak transakcje sprzedaży.

Pomiar oszacowań księgowych może się różnić w zależności od obowiązujących ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz pozycji finansowych. Na przykład celem pomiaru oszacowań może być:

- prognoza wyników jednej lub więcej transakcji, zdarzeń lub okoliczności, które doprowadziły do powstania oszacowań księgowych; lub
- określenie wartości bieżącej transakcji lub części sprawozdania finansowego w oparciu o warunki panujące na dzień wyceny, takie jak szacunkowa cena rynkowa dla danego rodzaju aktywów lub pasywów. Obejmowałoby ono wycenę wartości godziwej.

Ryzyko istotnych zniekształceń wynikających z oszacowań będzie często oparte na stopniu niepewności związanym z oszacowaniem. Niektóre czynniki do rozważenia są przedstawione na poniższej ilustracji.

Ilustracja 11.1-1

| Poziom niepewności użytych oszacowań  |  |
|---|--|
| Niski poziom niepewności (Niższy RIZ)   | Wysoki poziom niepewności (Wyższy RIZ)   |
| Działalność gospodarcza, która nie jest skomplikowana.  | Wysoce zależna od osądu, takiego jak wynik postępowania sądowego lub kwoty i terminu przyszłych przepływów pieniężnych, zależnych od zdarzeń, które wystąpią przyszłości.  |
| Odnosi się do rutynowych transakcji.  | NIE są obliczane z wykorzystaniem technik wyceny.  |
| Łatwo dostępne dane (określone, jako "możliwe do zaobserwowania" w kontekście oszacowania wartości godziwej), takie jak opublikowane dane na temat stóp procentowych lub giełdowych cen papierów wartościowych.     | Wyniki dokonanego przez biegłego rewidenta przeglądu podobnych oszacowań księgowych w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres, wskazują na znaczące różnice pomiędzy pierwotnym oszacowaniem księgowym a rzeczywistym wynikiem. |
| Metoda pomiaru określona przez ramowe założenia sprawozdawczości finansowej jest prosta i łatwa do zastosowania.  | Oszacowania wartości godziwej dotyczą pochodnych instrumentów finansowych niebędących w publicznym obrocie.  |
| Oszacowania wartości godziwej, gdy model przyjęty do wyceny oszacowania księgowego jest dobrze znany i powszechnie przyjęty, pod warunkiem, że założenia lub dane wejściowe do modelu są możliwe do zaobserwowania. | Oszacowania wartości godziwej, w przypadku, których stosuje się wysoce specjalistyczny model wyceny wypracowany przez jednostkę, lub dla których brak możliwych do zaobserwowania danych wejściowych.                              |

**Uwaga:** Biegły rewident (z wykorzystaniem zawodowego osądu) ma za zadanie stwierdzić, czy którekolwiek z wymienionych oszacowań księgowych (szczególnie te o wysokiej niepewności) powodują znaczące ryzyko. Jeżeli znaczące ryzyko zostanie rozpoznane, biegły rewident musi również poznać stosowaną przez jednostkę kontrolę, w tym czynności kontrolne.

Kiedy zostanie uzyskany dowód badania, oceniona będzie zasadność oszacowań i zidentyfikowane zostaną wszelkie istotne zniekształcenia:

- jeżeli dowody badania potwierdzą oszacowaną wielkość, to różnica między wielkością oszacowaną przez biegłego rewidenta a wielkością oszacowaną przez kierownictwo stanowi zniekształcenie.

- jeżeli biegły rewident stwierdził, że stosując rozsądne podejście uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania, to wielkość oszacowana przez kierownictwo, która leży poza zakresem racjonalności biegłego rewidenta nie byłaby poparta dowodami badania. W takich przypadkach zniekształcenie nie jest mniejsze niż różnica między wielkością oszacowaną przez kierownictwo a najbliższą wielkością z przedziału oszacowanego przez biegłego rewidenta.

Różnica pomiędzy wynikami oszacowań księgowych, a kwotą pierwotnie przyjętą lub ujawnioną w sprawozdaniu finansowym niekoniecznie stanowi jego zniekształcenie. Dotyczy to przede wszystkim oszacowań wartości godziwej, ponieważ każdy obserwowany ich wynik jest zawsze zależny od zdarzeń lub okoliczności powstałych po dacie, w której pomiar jest szacowany dla celów sprawozdania finansowego.

## 11.2 Oszacowanie ryzyka

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|-------------|--|
| 540.8       | <p>Przeprowadzając procedury oszacowania ryzyka i inne czynności służące poznaniu jednostki i jej środowiska, w tym kontroli wewnętrznej, zgodnie z wymogami zawartymi w MSRF 315, biegły rewident, aby stworzyć zasady rozpoznawania i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia oszacowań księgowych, zdobywa wiedzę o następujących zagadnieniach: (Patrz: par. A12)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) zasadach określonych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej dotyczących określenia oszacowań księgowych w tym powiązanych z nimi ujawnień. (Patrz: par. A13-A15)</li> <li>(b) sposobie, jak kierownictwo rozpoznaje te transakcje, zdarzenia i uwarunkowania, które mogą stwarzać potrzebę ujęcia lub ujawnienia oszacowań księgowych w sprawozdaniu finansowym. Biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące zmian okoliczności, które mogą prowadzić do powstania nowych lub potrzeby skorygowania już istniejących oszacowań księgowych. (Patrz: par. A16-A21)</li> <li>(c) sposobie, w jaki kierownictwo dokonuje wyceny oszacowań księgowych i poznaje dane na podstawie, których opierają się te wartości, w tym: (Patrz: par. A22-A23) <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) metoda oraz tam gdzie ma to zastosowanie, model używany do ustalenia oszacowań księgowych; (Patrz: par. A24-A26) <ul style="list-style-type: none"> <li>(ii) stosowne kontrole; (Patrz: par. A27-A28)</li> <li>(iii) czy kierownictwo skorzystało z pomocy eksperta ds. zarządzania; (Patrz: par. A29-A30)</li> <li>(iv) założenia leżące u podstaw oszacowań księgowych; (Patrz: par. A31-A36)</li> <li>(v) czy w porównaniu z poprzednim okresem nastąpiła lub czy musiała nastąpić zmiana metod ustalania oszacowań księgowych, a jeśli tak, to, jaka była przyczyna zmiany. (Patrz: par. A37)</li> <li>(vi) czy kierownictwo oceniło, a jeśli tak, to, w jaki sposób skutek szacunku. (Patrz: par. A38)</li> </ul> </li> </ul> </li> </ul> |
| 540.9       | <p>Biegły rewident dokonuje przeglądu wyniku oszacowań zawartych w sprawozdaniu finansowym lub tam, gdzie to odpowiednie oszacowań księgowych ponownie oszacowanych w potrzeby bieżącego okresu. Rodzaj i zakres przeglądu dokonywanego przez biegłego rewidenta uwzględnia rodzaj oszacowań księgowych i to, czy informacje uzyskane dzięki przeglądowi będą przydatne dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oszacowań księgowych w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres. Przegląd nie służy jednakże kwestionowaniu osądów dokonanych w poprzednich okresach opartych na wówczas dostępnych informacjach. (Patrz: par. A39-A44)</p>   |
| 540.10      | <p>Rozpoznając i oceniając ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia, zgodnie z wymogami MSRF 315, biegły rewident ocenia stopień niepewności szacunków związanych z oszacowaniami księgowymi. (Patrz: par. A45-A46)</p>  |
| 540.11      | <p>Biegły rewident ustala, czy któreś z oszacowań księgowych rozpoznanych, jako charakteryzujących się wysokim poziomem niepewności szacunku wywołuje znaczące ryzyko. (Patrz: par. A47-A51)</p>   |



Dla mniejszych jednostek, ilość pracy włożonej w przygotowanie oszacowań będzie mniejsza, gdyż ich działalność gospodarcza jest często ograniczona, a transakcje są mniej złożone. Często tylko jedna osoba, np. właściciel - kierownik, rozpoznaje potrzebę oszacowań księgowych, a biegły rewident może skierować swoje zapytania do odpowiednich osób. Jednak w przypadku mniejszych jednostek będzie również mniejsze prawdopodobieństwo wykorzystania eksperta kierownictwa, który mógłby wykorzystać swoje doświadczenie i kompetencje do dokonania wymaganych oszacowań wielkości. W tych przypadkach ryzyko istotnego zniekształcenia w rzeczywistości może wzrastać, oczywiście o ile taki ekspert nie jest zatrudniony.

#### UWAGA

W przypadku, gdy wykorzystanie ekspertów zatrudnionych przez kierownictwo byłoby bardzo pomocne podczas procesu oszacowania, należy to omówić z kierownictwem jednostki, na wczesnym etapie badania tak, aby można było podjąć odpowiednie kroki.

Kluczowe obszary zainteresowania biegłego rewidenta przedstawiono na poniższej ilustracji.

Ilustracja 11.2-1

| Odniesienie do   | Opis  |
|--|---|
| <b>W jaki sposób określana jest potrzeba sporządzania oszacowań?</b> | Może to wynikać ze stosowanych założeń księgowych lub z transakcji, zdarzeń i uwarunkowań, które mogą powodować potrzebę wykazywania oszacowań księgowych lub związanych z nimi ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Dodatkowo biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące zmian okoliczności powodujących powstanie nowych lub korektę już istniejących oszacowań księgowych.   |
| <b>Proces sporządzania oszacowań przez kierownictwo</b>              | Przejrzyj i oceń procesy ustalania oszacowań przez kierownictwo, w tym opracowane założenia, wiarygodność wykorzystanych danych oraz wszelkich wewnętrznych procesów zatwierdzania lub przeglądu. W stosownych przypadkach, może to także obejmować wykorzystanie eksperta.<br>Zapotrzebowanie na ekspertów może powstać ze względu na: <ul style="list-style-type: none"> <li>• specjalistyczny charakter sprawy wymagającej oszacowania;</li> <li>• fachowy charakter modeli potrzebnych do spełnienia mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (np. niektórych wycen według wartości godziwej); oraz</li> <li>• nietypowe lub rzadkie warunki transakcji lub zdarzenia wymagającego oszacowania wartości.</li> </ul> |
| <b>Wyniki oszacowań z poprzedniego okresu</b>                        | Przejrzyj wyniki i oszacowania z poprzedniego okresu, i rozpoznaj powody różnic oszacowań dotyczących danych z poprzedniego okresu oraz kwot rzeczywistych. To pomoże zrozumieć: <ul style="list-style-type: none"> <li>• skuteczność (lub jej brak) procesu ustalania oszacowań przez kierownictwo;</li> <li>• występowanie ewentualnej stronniczości kierownictwa (przeгляд oszacowań pod kątem możliwego oszustwa jest wymagany przez MSRF 240);</li> <li>• występowanie trafnych dowodów badania; oraz</li> <li>• zakres niepewności danych dotyczących oszacowań, z którymi może się wiązać wymóg ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.</li> </ul>   |

| Odnieś się do                  | Opis   |
|--------------------------------|--|
| Zakresu niepewności oszacowań? | <p>Rozważ następujące czynniki:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• stopień, w jakim oszacowania księgowe zależą od osądu kierownictwa;</li> <li>• wrażliwość na zmiany założeń;</li> <li>• istnienie uznanych technik wyceny, które ograniczają niepewność;</li> <li>• długość okresu objętego prognozą oraz przydatność wykorzystanych danych;</li> <li>• dostępność wiarygodnych danych pochodzących ze źródeł zewnętrznych;</li> <li>• stopień, w jakim oszacowane dane opierają się na możliwych do zaobserwowania danych wejściowych; oraz</li> <li>• podatność na stronniczość.</li> </ul> <p><b>Uwaga:</b> Należy określić, czy oszacowania księgowe o wysokiej niepewności są również „znaczącym ryzykiem”, które ma zostać wzięte pod uwagę przez biegłego rewidenta.</p> |
| Znaczenia oszacowań księgowych | <p>Przy oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia należy wziąć pod uwagę:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• kwestie omówione powyżej w tabeli;</li> <li>• faktyczną lub oczekiwaną wielkość oszacowania; oraz</li> <li>• czy oszacowanie stanowi duże ryzyko. Patrz „zakres niepewności oszacowań” powyżej.</li> </ul>   |

### 11.3 Reakcja na oszacowane ryzyko

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 540.12      | <p>Na podstawie oszacowanego ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia, biegły rewident ustala: (Patrz: par. A52)</p> <p>(a) Czy kierownictwo prawidłowo zastosowało wymogi ustalania oszacowań księgowych zawarte w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej; oraz (Patrz: par. A53-A56)</p> <p>(b) Czy metody ustalania oszacowań księgowych są właściwe i były stosowane w sposób ciągły oraz czy zmiany, jeżeli nastąpiły w oszacowaniach księgowych lub metod ich ustalania w stosunku do poprzedniego okresu są właściwe w danych okolicznościach. (Patrz: par. A57-A58)</p> |

|               |   |
|---------------|---|
| <b>540.13</b> | <p>Reagując na oszacowane ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia, zgodnie z wymogami MSRF 330, biegły rewident przeprowadza jedną lub kilka poniższych czynności, biorąc pod uwagę charakter oszacowań księgowych: (Patrz: par. A59-A61)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ustala, czy zdarzenia, które nastąpiły do daty przedstawienia przez biegłego rewidenta sprawozdania dostarczają dowodów badania, na temat oszacowań księgowych. (Patrz: par. A62-A67)</li> <li>(b) sprawdza, w jaki sposób kierownictwo ustaliło oszacowania księgowe i dane, na których je oparto. Wykonując tę czynność, biegły rewident ocenia, czy: (Patrz: par. A68-A70) <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) zastosowana metoda wyceny jest odpowiednia w danych okolicznościach oraz (Patrz: par. A71-A76)</li> <li>(ii) założenia przyjęte przez kierownictwo są słuszne w świetle celów wyceny określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. (Patrz: par. A77-A83)</li> </ul> </li> <li>(c) sprawdza skuteczność działania kontroli nad sposobem ustalenia oszacowania księgowego przez kierownictwo, łącznie z zastosowaniem odpowiednich procedur wiarygodności. (Patrz: par. A84-A86)</li> <li>(d) ustala wielkość lub przedział w celu oceny wielkości oszacowanej przez kierownictwo. W tym celu: (Patrz: par. A87-A91) <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) jeżeli biegły rewident korzysta z założeń lub metod różniących się od tych, które stosuje kierownictwo, biegły rewident poznaje założenia i metody kierownictwa w stopniu wystarczającym do stwierdzenia, że wielkość lub przedział oszacowany przez biegłego rewidenta uwzględnia odpowiednie zmienne i ocenia wszelkie znaczące różnice w porównaniu z wielkością oszacowaną przez kierownictwo. (Patrz: par. A92)</li> <li>(ii) jeżeli biegły rewident stwierdzi, że właściwe jest zastosowanie przedziału, to na podstawie dostępnych dowodów badania zawęży przedział aż wszystkie wyniki w ramach przedział można uznać za uzasadnione. (Patrz: par. A93-A95)</li> </ul> </li> </ul> |
| <b>540.14</b> | <p>Ustalając sprawy wskazane w paragrafie 12 lub reagując na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia zgodnie z paragrafem 13, biegły rewident rozważa, czy dla uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania niezbędna jest posiadanie specjalistycznych umiejętności lub wiedzy w zakresie jednego lub więcej aspektów oszacowań. (Patrz: par. A96-A101)</p>  |
| <b>540.15</b> | <p>W przypadku oszacowań księgowych, które powodują powstanie znaczącego ryzyka, poza innymi procedurami badania wiarygodności przeprowadzanymi w celu spełnienia wymogów MSRF 330 biegły rewident ocenia: (Patrz: par. A102)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) sposób, w jaki kierownictwo rozważyło alternatywne założenia lub wyniki oraz dlaczego je odrzuciło, lub w jaki inny sposób kierownictwo odniosło się do niepewności szacunków związanych z oszacowaniami księgowymi. (Patrz: par. A103-A106)</li> <li>(b) czy znaczące założenia przyjęte przez kierownictwo są racjonalne. (Patrz: par. A107-A109)</li> <li>(c) zamiar oraz zdolność kierownictwa do przeprowadzenia szczególnych działań, jeśli ma to znaczenie dla racjonalności znaczących założeń przyjętych przez kierownictwo lub dla odpowiedniego stosowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. (Patrz: par. A110)</li> </ul>  |
| <b>540.16</b> | <p>Jeżeli według osądu biegłego rewidenta, kierownictwo w nieodpowiedni sposób odniosło się do wpływu niepewności szacunków na oszacowania księgowe powodujące powstanie znaczącego ryzyka, to biegły rewident, jeżeli uzna to za konieczne, określa przedział, za pomocą którego oceni racjonalność oszacowań księgowych. (Patrz: par. A111-A112)</p>  |

W mniejszych jednostkach, kierownictwo może być aktywnie zaangażowane w proces sprawozdawczości finansowej i przygotowanie oszacowań księgowych. W wyniku tego, kontrola procesu oszacowania może nie istnieć, lub, jeśli istnieje, może działać nieformalnie. Z tego powodu, reakcja biegłego rewidenta, na oszacowane ryzyko może mieć charakter badań wiarygodności i biegły rewident postępuje na jeden lub więcej sposobów z określonych poniżej.

Ilustracja 11.3-1

| Odniesie się do  | Opis   |
|--|--|
| <p><b>Czy właściwie zostały przygotowane oszacowania księgowe?</b></p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sprawdź, w jaki sposób kierownictwo ustaliło oszacowania księgowe oraz będące ich podstawą sporządzenia dane. Oceń czy:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- stosowana metoda wyceny jest właściwa w danych okolicznościach, oraz</li> <li>- założenia zastosowane przez kierownictwo są uzasadnione w świetle celów pomiaru, określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.</li> </ul> </li> <li>• Sprawdź skuteczność kontroli, jeśli ona występuje, dotyczącej ustalania przez kierownictwo oszacowań księgowych, łącznie z zastosowaniem odpowiednich procedur badania wiarygodności.</li> <li>• Ustal oszacowaną wielkość lub przedział w celu oceny wielkości oszacowanej przez kierownictwo. Jeżeli założenia lub metody stosowane przez biegłego rewidenta różnią się od stosowanych przez kierownictwo, biegły rewident poznaje założenia kierownictwa i metody, w stopniu wystarczającym dla stwierdzenia, że wielkość lub przedział oszacowany przez biegłego rewidenta uwzględnia odpowiednie zmienne. Oceń również znaczące różnice w porównaniu z wielkościami oszacowanymi przez kierownictwo. Jeżeli właściwe jest zastosowanie przedziału, to na podstawie dostępnych dowodów badania zawęża się przedział, aż wszystkie wyniki w ramach przedziału uzna się za uzasadnione.</li> </ul> |
| <p><b>Do jakiego stopnia dowody są wiarygodne?</b></p>                 | <p>Przeprowadź jedną lub więcej z następujących procedur, biorąc pod uwagę charakter oszacowań księgowych, charakter uzyskanych dowodów i oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń, w tym czy jest ono istotne:</p> <p>Oceń zdarzenia następujące po zakończeniu okresu, aby porównać je z oszacowaniami kierownictwa. Może to być szczególnie istotne w niektórych mniejszych jednostkach, zarządzanych przez właścicieli, gdzie nie ma sformalizowanych procedur kontroli dotyczących oszacowań.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Przetestuj używane informacje, kontrole (jeśli są), metody i założenia.</li> <li>• Na podstawie dostępnych danych i dyskusji z kierownictwem, stwórz niezależną metodę oszacowania lub przedział dla porównania wyników z oszacowaniem jednostki. Kwota, o którą oszacowania kierownictwa różnią się od oszacowań biegłego rewidenta lub wykraczają poza przedział, byłaby traktowana jako zniekształcenie.</li> <li>• Kiedy okres między dniem bilansowym a datą sprawozdania biegłego rewidenta jest dłuższy, przegląd zdarzeń w tym okresie przez biegłego rewidenta może być skuteczną reakcją na oszacowania księgowe inne niż oszacowania księgowe wartości godziwej.</li> </ul>  |

| Odniesienie do                   | Opis  |
|----------------------------------|---|
| <b>Stronniczość kierownictwa</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Określ, czy istnieją oznaki możliwej stronniczości kierownictwa. Mogą to być zmiany w sposobie obliczania, lub wyboru oszacowanych wielkości, które wskazywałyby na wzorec optymizmu lub pesymizmu kierownictwa. Może to nastąpić, gdy oszacowania konsekwentnie leżą na jednej granicy zakresu rozsądnego podejścia biegłego rewidenta lub gdy stronniczość przemieszcza się z jednej granicy zakresu do innych w kolejnych okresach. Na przykład, gdy kierownictwo zamierza sprzedać jednostkę i cel związany z zyskiem zmienia się z minimalizacji podatku na maksymalizację zysków.</li> <li>Rozważenie skumulowanego efektu stronniczości w przygotowaniu przez kierownictwo oszacowań księgowych.</li> </ul> |

Tam gdzie oszacowanie jest skomplikowane lub wymaga specjalistycznych umiejętności, biegły rewident może stwierdzić potrzebę zatrudnienia eksperta (Patrz Tom 1, Rozdział 15.8 (MSRF 620)) w celu uzyskania wskazówek dotyczących korzystania z pracy eksperta.

## 11.4 Sprawozdawczość

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 540.19      | Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy informacje ujawnione w sprawozdaniu finansowym są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. (Patrz: par. A120-A121)   |
| 540.20      | W przypadku oszacowań księgowych powodujących powstanie znaczącego ryzyka, biegły rewident także – w zestawieniu z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej – ocenia odpowiedniość ujawnionych w sprawozdaniu finansowym informacji na temat niepewności szacunków. (Patrz: par. A122-A123) |

Ostatnim etapem jest ustalenie, czy:

- uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. Jeśli wystarczające i odpowiednie dowody nie są możliwe do uzyskania lub dowody badania nie potwierdzają oszacowań kierownictwa, wówczas biegły rewident omawia wyniki prac z kierownictwem oraz rozważa potrzebę zmiany oszacowanego ryzyka i wykonania dalszych procedur badania;
- oszacowania księgowe są zgodne z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, lub nie; oraz
- ujawnione informacje w sprawozdaniu finansowym na temat oszacowań:
  - są zgodne z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej; oraz
  - właściwie ujawniono niepewność oszacowań, tam gdzie powodują one znaczące ryzyko.

### Pisemne oświadczenia

Biegły rewident powinien uzyskać pisemne oświadczenia kierownictwa dotyczące zasadności znaczących założeń. Bierze on również pod uwagę uzyskanie pisemnego oświadczenia, czy założenia odpowiednio odzwierciedlają zamierzenia kierownictwa i zdolność prowadzenia określonych działań w imieniu jednostki istotnych dla wycen i ujawnień wartości godziwej.

# 12. Podmioty powiązane

## Zawartość rozdziału

Procedury badania dotyczące podmiotów powiązanych i transakcji pomiędzy tymi podmiotami.

## Odpowiednie MSRF

550

Ilustracja 12.0-1

### Oszacowanie ryzyka

Identyfikacja podmiotów powiązanych, łącznie ze zmianami w stosunku do poprzednich okresów.  
Zrozumienie charakteru, zakresu i celu tych transakcji.  
Rozważenie potencjalnych oszustw.  
Zwrócenie uwagi na transakcje z podmiotami powiązаныmi przez cały proces badania.  
Rozważenie czynników znaczącego ryzyka.

### Reakcja na ryzyko

Czy jakiegokolwiek rozpoznane przez biegłego rewidenta zdarzenia wskazują na udział w nich podmiotów powiązanych?  
Uzyskania dowodów na poparcie stwierdzeń kierownictwa dotyczących charakteru, zakresu i celu transakcji.  
Jeżeli transakcje nie były przeprowadzane na warunkach rynkowych, należy wziąć pod uwagę znaczenie tych transakcji.  
Rozważenie pomiaru i zrozumienia transakcji oraz sald.  
Rozważenie możliwych oszustw.

### Sprawozdawczość

Czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania?  
Czy istnieje istotne zniekształcenie?  
Czy sprawozdanie finansowe zawiera odpowiednie ujawnienia?  
Uzyskanie oświadczenia kierownictwa.  
Przedstawienie wszystkich ustaleń.

| Paragraf nr | Cel(e) MSRF   |
|-------------|---|
| 550.9       | <p>Celem biegłego rewidenta jest:</p> <p>(a) zrozumienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi - niezależnie od wymogów dotyczących podmiotów powiązanych określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej wystarczające do tego, aby:</p> <p>(i) rozpoznać czynniki ryzyka oszustwa, o ile występują, wynikające z powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi mające znaczenie dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz</p> <p>(ii) stwierdzić, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy sprawozdanie finansowe w stopniu, jakim odzwierciedla te powiązania i transakcje:</p> <p>a. zapewnia rzetelną prezentację (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji); lub</p> <p>b. nie wprowadza w błąd (w myśl ramowych założeń zgodności).</p> <p>(b) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących, czy powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi zostały odpowiednio rozpoznane, ujęte i ujawnione w sprawozdaniu finansowym zgodnie z odpowiednimi założeniami, o ile mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych.</p> |

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 550.10      | <p>Na potrzeby niniejszego MSRF poniższe terminy mają następujące znaczenie:</p> <p>(a) Transakcja na warunkach rynkowych - transakcja przeprowadzona na zasadach i warunkach właściwych dla transakcji pomiędzy nabywcą i sprzedawcą zainteresowanymi i niepowiązanymi ze sobą, działającymi niezależnie od siebie w celu realizacji własnych najlepiej pojętych interesów.</p> <p>(b) Podmiot powiązany - jednostka, która jest: (Patrz: par. A4-A7)</p> <p>(i) podmiotem powiązanym w myśl definicji zawartej w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej lub</p> <p>(ii) jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalają minimalne lub nie ustalają żadnych wymogów dotyczących podmiotów powiązanych, podmiotem powiązanym jest:</p> <p>a. osoba lub inna jednostka, która sprawuje kontrolę lub wywiera znaczący wpływ na daną jednostką sprawozdawczą, bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub więcej pośredników,</p> <p>b. inna jednostka, nad którą dana jednostka sprawozdawcza sprawuje kontrolę lub wywiera znaczący wpływ, bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub więcej pośredników lub</p> <p>c. inna jednostka, która znajduje się pod wspólną kontrolą wraz z daną jednostką sprawozdawczą poprzez posiadanie:</p> <p>i. wspólnego właściciela sprawującego kontrolę,</p> <p>ii. właścicieli, którzy są bliskimi członkami rodziny lub</p> <p>iii. wspólnego kierownictwa wyższego szczebla.</p> <p>Tym niemniej, nie uznaje się za podmioty powiązane jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą państwa (tj. władz krajowych, regionalnych lub lokalnych), chyba, że są one stronami znaczących transakcji lub w znaczącym stopniu dzielą między sobą środki.</p> |

## 12.1 Przegląd

Ponieważ podmioty powiązane nie są niezależne od siebie, często występuje wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia związane z transakcjami z podmiotami powiązanymi niż w przypadku transakcji z jednostkami niepowiązanymi. Ponadto, ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają często wymogi dotyczące

księgowego ujęcia i ujawnienia informacji o saldach i transakcjach z podmiotami powiązаными. Te wymogi mają na celu pomóc użytkownikom sprawozdania finansowego zrozumieć charakter tych transakcji i sald oraz ich rzeczywisty i potencjalny efekt.

Niektóre z potencjalnych czynników ryzyka związanych z transakcjami z podmiotami powiązаными są określone poniżej.

Ilustracja 12.1-1

| Opis   |   |
|--|---|
| <b>Bardzo złożone transakcje</b>   | Podmioty powiązane mogą działać poprzez liczny i rozległy system powiązań i struktur.   |
| <b>Niezidentyfikowane zależności i transakcje</b>                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Powiązania z podmiotami powiązаными mogą umożliwiać zмовę, zatajenie lub manipulacje przez kierownictwo.</li> <li>• System informatyczny jednostki może być nieskuteczny do rozpoznawania i sumowania transakcji oraz nierozliczonych sald należności i zobowiązań pomiędzy jednostką, a jej podmiotami powiązаными,</li> <li>• Kierownictwo może być nieświadome istnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązаными.</li> </ul> |
| <b>Wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki</b> | Transakcje z jednostkami powiązаными mogą nie występować na warunkach rynkowych na przykład: poniżej wartości godziwej lub nawet bez wynagrodzenia.   |

Kierownictwo jednostki jest odpowiedzialne za rozpoznanie i ujawnienia transakcji z podmiotami powiązаными jak również za ujęcie księgowie tych transakcji. Odpowiedzialność ta wymaga od kierownictwa jednostki wdrożenia odpowiedniej kontroli wewnętrznej zapewniającej, że transakcje z podmiotami powiązаными są odpowiednio rozpoznane i zarejestrowane w systemie informacyjnym jednostki i ujawnione w sprawozdaniu finansowym.

Biegły rewident jest wyczulony na informacje dotyczące podmiotów powiązanych podczas przeglądania zapisów księgowych lub dokumentów w trakcie procesu badania sprawozdania finansowego. Proces ten obejmuje sprawdzenie niektórych kluczowych dokumentów, ale nie wymaga przeprowadzenia rozszerzonych badań zapisów księgowych i dokumentów dotyczących zidentyfikowanych podmiotów powiązanych.

W mniejszych jednostkach, procedury te są nieformalne i mniej skomplikowane. Kierownictwo może nie mieć łatwego dostępu do informacji o podmiotach powiązanych ( jest mało prawdopodobne, że system księgowy został zaprojektowany w celu identyfikacji podmiotów powiązanych), dlatego biegły rewident powinien skierować zapytania i dokonać przeglądu konkretnych kont podmiotów itp. poza zapisami księgowymi i ujawnieniami w księgach.

### **Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej**

Ponieważ podmioty powiązane nie są niezależne od siebie, wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ustala konkretne ujęcia księgowie i wymogi dotyczące prezentacji podmiotów powiązanych, sald i transakcji pomiędzy nimi. To pozwala na zrozumienie przez użytkowników sprawozdania finansowego charakteru, faktycznego i potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe.

Jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określają takie wymogi, biegły rewident jest odpowiedzialny za przeprowadzenie procedur badania służących rozpoznaniu, ocenie i reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia wynikające z niezdolności jednostki do odpowiedniego ujęcia księgowego lub ujawnienia powiązań, transakcji i sald zgodnie z wymogami ramowych założeń.



Nawet, jeśli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalają minimalne lub nie ustalają żadnych wymogów dotyczących podmiotów powiązanych, biegły rewident powinien mimo to wystarczająco zrozumieć powiązania i transakcje jednostki z podmiotami powiązanymi, tak, aby na tej podstawie móc stwierdzić, czy sprawozdanie finansowe w stopniu, w jakim skutkują te powiązania i transakcje:

- zapewnia rzetelną prezentację (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji); lub
- nie wprowadza w błąd (na potrzeby ramowych założeń zgodności).

Jeżeli zidentyfikowano informacje wskazujące na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, wówczas ustala on, czy istniejące okoliczności potwierdzają występowanie tych powiązań lub transakcji.

ISA 550 dostarcza wytycznych dotyczących odpowiedzialności biegłego i procedur odnoszących się do badania podmiotów powiązanych i transakcji z nimi.

Ilustracja 12.1-2

| Biegły rewident<br>Odpowiedzialność<br>Gdzie  | Opis  |
|---|---|
| Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają minimalne wymogi lub też ich nie ustanawiają | <p>Uzyskaj zrozumienie powiązań pomiędzy jednostką a podmiotami powiązanymi oraz transakcji wystarczających do:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• rozpoznania czynników ryzyka oszustwa, o ile występują, wynikających z powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi mających znaczenie dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz</li> <li>• stwierdzenia w oparciu o uzyskane dowody badania, czy sprawozdanie finansowe, w stopniu, w jakim odzwierciedla te powiązania i transakcje, jest zaprezentowane rzetelnie (zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji); lub nie wprowadza w błąd (zgodnie z ramowymi założeniami zgodności).</li> </ul> |
| Wymogi ramowych założeń sprawozdawczości finansowej   | Dodatkowo, oprócz czynności opisanych powyżej, uzyskaj odpowiednie i wystarczające dowody badania dotyczące powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi zgodnie z określonymi wymogami księgowymi i ujawnieniami.  |

## 12.2 Oszacowanie ryzyka

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 550.11      | W ramach procedur oceny ryzyka oraz powiązanych czynności, których przeprowadzenia w trakcie badania wymagają od biegłego rewidenta MSRF 315 i MSRF 240, biegły rewident przeprowadza procedury badania i powiązane czynności określone w paragrafie 12-17w celu uzyskania informacji przydatnych do rozpoznania ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom powiązanym. (Patrz: par. A8) |
| 550.12      | Dyskusje przeprowadzane w gronie zespołu wykonującego zlecenie badania zgodnie z wymogami'' MSRF 315 i MSRF 240 obejmują rozważenie podatności sprawozdań finansowych na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem, które może wynikać z powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi. (Patrz: par. A9-A10)  |

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 550.13      | Biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące:<br>(a) Tożsamości podmiotów powiązanych jednostki, w tym zmian w porównaniu z poprzednim okresem (Patrz: par. A11-A14)<br>(b) Charakteru powiązań jednostki z tymi podmiotami powiązanymi oraz<br>(c) Informacji, czy jednostka zawarła podczas okresu jakiekolwiek transakcje z tymi podmiotami powiązanymi, a jeśli tak to, jaki był ich charakter i cel.  |
| 550.14      | Biegły rewident kieruje do kierownictwa i innych osób z jednostki pytania i przeprowadza inne, uznane za odpowiednie, procedury oceny ryzyka dla zrozumienia systemu kontroli, o ile istnieje, ustanowionego przez kierownictwo w celu: (Patrz: par. A15-A20)<br>(a) rozpoznania, ujęcia księgowego i ujawnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,<br>(b) autoryzacji oraz zatwierdzenia istotnych transakcji i porozumień z podmiotami powiązanymi oraz (Patrz: par. A21)<br>(c) autoryzacji oraz zatwierdzenia istotnych transakcji i porozumień wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej.  |
| 550.15      | Podczas badania, w trakcie inspekcji zapisów lub dokumentów, biegły rewident pozostaje wyczulony na porozumienia lub inne informacje, mogące wskazywać na istnienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi. (Patrz: par. A22-A23)<br>Biegły rewident analizuje w szczególności: wskazujące na istnienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi.<br>(a) potwierdzenia bankowe i prawne uzyskane w ramach procedur zastosowanych przez biegłego rewidenta,<br>(b) protokoły ze zebrań udziałowców i posiedzeń osób sprawujących nadzór nad jednostką; oraz<br>(c) wszelkie inne zapisy lub dokumenty, które biegły rewident uznaje za niezbędne w okolicznościach właściwych dla jednostki, |
| 550.16      | Jeżeli biegły rewident rozpozna w trakcie przeprowadzania procedur badania wskazanych w paragrafie 15 lub innych procedur transakcje wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej, to kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące: (Patrz: par. A24-A25)<br>(a) Rodzaju tych transakcji; oraz (Patrz: par. A26)<br>(b) Możliwości uczestnictwa w nich podmiotów powiązanych. (Patrz: par. A27)   |
| 550.17      | Biegły rewident przekazuje stosowne informacje uzyskane na temat podmiotów powiązanych z jednostką innym członkom zespołu realizującego badanie. (Patrz: par. A28)  |
| 550.18      | Spełniając wymóg MSRF 315 dotyczący rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident rozpoznaje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi oraz ustala, czy jest ono znaczące. Dokonując tych ustaleń biegły rewident traktuje rozpoznane znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki, jako prowadzące do znaczącego ryzyka.   |
| 550.19      | Jeżeli biegły rewident w trakcie przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka oraz powiązanych czynności dotyczących podmiotów powiązanych rozpozna czynniki ryzyka oszustwa (w tym okoliczności związane z istnieniem podmiotu powiązanego o dominującym wpływie) wówczas bierze pod uwagę te informacje przy rozpoznawaniu i oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSRF 240. (Patrz: par. A6 oraz A29-A30)  |

W celu rozpoznania i oszacowania czynników ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z podmiotami powiązanymi i transakcjami pomiędzy nimi, biegły rewident powinien rozważyć następujące czynniki.

Ilustracja 12.2-1

| Identyfikacja czynników ryzyka   | Opis   |
|--|--|
| <p><b>Określenie istnienia/ charakteru/ wpływu transakcji z jednostkami powiązanymi.</b></p> | <p>Zapytaj o:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• tożsamość podmiotów powiązanych, w tym zmian w porównaniu z poprzednim okresem;</li> <li>• charakter powiązań jednostki z tymi podmiotami powiązanymi oraz</li> <li>• rodzaj i cel wszystkich transakcji z podmiotami powiązanymi;</li> <li>• kontrole, o ile istnieją, ustanowione przez kierownictwo w celu;</li> <li>• rozpoznanie, ujęcie księgowo i ujawnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,</li> <li>• autoryzację oraz zatwierdzenie istotnych transakcji i porozumień z podmiotami powiązanymi; oraz</li> <li>• autoryzację oraz zatwierdzenie istotnych transakcji i porozumień wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej.</li> </ul>   |
| <p><b>Rozważenie możliwych oszustw</b></p>   | <p>Przedyskutuj z zespołem realizującym badanie podatność sprawozdania finansowego na czynniki ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem lub błędem w transakcjach i stosunkach z podmiotami powiązanymi.</p> <p>Rozważ również, czy kierownictwo zdominowane jest jedną osobą lub małą grupę osób bez możliwości kontroli wynagrodzeń. Kryteria dominującego wpływu obejmują sytuację, gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• podmiot powiązany sprzeciwił się znaczącej decyzji gospodarczej podjętej przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nad jednostką;</li> <li>• znaczące transakcje wymagają ostatecznego zatwierdzenia przez podmiot powiązany;</li> <li>• dyskusja w gronie kierownictwa i osób sprawujących nadzór na temat propozycji gospodarczych zainicjowanych przez podmiot powiązany jest ograniczona lub jej brak;</li> <li>• transakcje z podmiotem powiązanym (lub bliskim członkiem rodziny podmiotu powiązanego) są sporadycznie poddawane niezależnemu przeglądowi i zatwierdzeniu.</li> </ul> <p>W niektórych przypadkach dominujący wpływ może mieć także miejsce, gdy podmiot powiązany odegrał znaczącą rolę przy zakładaniu jednostki i nadal odgrywa wiodącą rolę w zarządzaniu jednostką.</p> <p>Jeżeli zidentyfikowane zostało ryzyko oszustwa, oszacuj ryzyko istotnego zniekształcenia. Jeżeli wystąpi ryzyko istotnego zniekształcenia, opracuj odpowiednią reakcję.</p> |

| Identyfikacja czynników ryzyka                                 | Opis  |
|--|---|
| Pozostań wyczulonym w trakcie sprawdzania zapisów i dokumentów | <p>Podczas przeglądu zapisów i dokumentów, zawsze bądź wyczulony na nieujawnione powiązania i transakcje podmiotów powiązanych. Szczególnie dotyczy to sprawdzania zapisów i dokumentów podmiotów powiązanych ostatnio zidentyfikowanych i ujawnionych, co obejmuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• uzyskanie potwierdzeń bankowych i prawnych;</li> <li>• protokoły ze zgromadzeń udziałowców i posiedzeń osób sprawujących nadzór jednostką oraz</li> <li>• wszelkie inne zapisy lub dokumenty, które biegły rewident uznaje za niezbędne w okolicznościach właściwych dla jednostki.</li> </ul> <p>Zawsze należy dzielić się informacjami o podmiotach powiązanych z członkami zespołu badającego.</p> |
| Znaczące ryzyko  | Znaczące transakcje podmiotów powiązanych wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki powodują wzrost istotnego ryzyka.   |

**UWAGA**

W mniejszych jednostkach, identyfikacja transakcji z podmiotami powiązanymi może czasami być trudna. Jeżeli klient używa standardowego oprogramowania do rejestracji transakcji, zastanów się nad uzyskaniem elektronicznej kopii transakcji i importuj ją do elektronicznego arkusza. Poprzez wykorzystanie niektórych cech i selekcje kryteriów, można uzyskać informacje nie tylko o kilku klientach/dostawcach, ale o dużej ilości transakcji lub o znaczących transakcjach, których wielkość nie jest normalna.

**12.3 Reakcja na ryzyko**

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|-------------|--|
| 550.20      | W ramach wymogu MSRF 330 dotyczącego reakcji na oszacowane ryzyko, biegły rewident opracowuje i przeprowadza kolejne procedury badania służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi. Procedury badania obejmują procedury wymagane zgodnie z paragrafami 21 -24. (Patrz: par. A31-A34) |
| 550.21      | Jeżeli biegły rewident rozpozna porozumienia lub informacje wskazujące na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nic rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, wówczas ustala on, czy istniejące okoliczności potwierdzają istnienie tych powiązań lub transakcji.   |

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 550.22      | <p>Jeżeli biegły rewident rozpozna podmioty powiązane lub znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, wówczas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) niezwłocznie przekazuje stosowne informacje innym członkom zespołu realizującego badanie; (Patrz: par. A35)</li> <li>(b) jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) zwraca się do kierownictwa z prośbą o wskazanie wszystkich transakcji z nowo zidentyfikowanymi podmiotami powiązanymi w celu dokonania ich późniejszej oceny; oraz</li> <li>(ii) zwraca się z zapytaniem, dlaczego system kontroli jednostki nad powiązaniem i transakcjami z podmiotami powiązanymi nie zapewnił rozpoznania lub ujawnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi;</li> </ul> </li> <li>(c) przeprowadza odpowiednie procedury badania wiarygodności dotyczące tego rodzaju nowo rozpoznanych podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi; (Patrz: par. A36)</li> <li>(d) ponownie rozważa ryzyko istnienia innych podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi i w razie konieczności przeprowadza dodatkowe procedury badania oraz</li> <li>(e) jeżeli nieujawnienie przez kierownictwo podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi wydaje się zamierzone (i dlatego wskazuje na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem) ocenia wpływ tego faktu na badanie. (Patrz: par. A37)</li> </ul> |
| 550.23      | <p>W przypadku znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki biegły rewident:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Przeprowadza inspekcję umów lub porozumień, jeśli takowe istnieją, i ocenia, czy: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) uzasadnienie transakcji (lub jej brak) wskazuje, że zawarto je z zamiarem sporządzenia oszukańczej sprawozdawczości finansowej opartej na oszustwie lub ukrycia zawłaszczenia majątku. (Patrz: par. A38-A39)</li> <li>(ii) warunki transakcji są spójne z wyjaśnieniami kierownictwa oraz</li> <li>(iii) transakcje zostały właściwie ujęte w księgach i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</li> </ul> </li> <li>(c) Uzyskuje dowody, że transakcje zostały odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone. (Patrz: par. A40-A41)</li> </ul>   |
| 550.24      | <p>Jeżeli kierownictwo zamieściło w sprawozdaniu finansowym stwierdzenie, że transakcje z podmiotami powiązanymi zostały przeprowadzone na warunkach rynkowych, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tego stwierdzenia. (Patrz: par. A42-A45)</p>  |

W reakcji na rozpoznane czynniki ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszące powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi, biegły rewident powinien rozważyć następujące czynniki.

Ilustracja 12.3-1

| Odnieś się do  | Opis   |
|--|--|
| <p><b>Jak biegły rewident rozpoznaje porozumienia i informacje, które sugerują istnienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi?</b></p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• ustal, czy istniejące okoliczności potwierdzają ich istnienie;</li> <li>• niezwłocznie przekaz informacje zespołowi realizującemu badanie;</li> <li>• poproś kierownictwo o wykazanie wszystkich transakcji z podmiotami powiązanymi;</li> <li>• jeżeli podmioty powiązane nie zostały zidentyfikowane, zwróć się z zapytaniem dlaczego; rozważ:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- brak jakichkolwiek kontroli identyfikujących podmioty powiązane; oraz</li> <li>- oszustwa (celowe nieujawnienie przez kierownictwo);</li> </ul> </li> <li>• rozważ ponownie ryzyko, czy mogą występować inne nieujawnione podmioty powiązane lub istotne transakcje z podmiotami powiązanymi i wykonaj dodatkowe konieczne procedury; oraz</li> <li>• wykonaj odpowiednie procedury wiarygodności.</li> </ul> |
| <p><b>Istotne transakcje z podmiotami powiązanymi wykraczające poza zwykłą działalność gospodarczą jednostki</b></p>                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Przeprowadź inspekcję umów lub porozumień, jeśli takowe istnieją, i oceń czy:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- uzasadnienie wskazuje na zamiar oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub ukrycia sprzeniewierzonych aktywów,</li> <li>- warunki są spójne z wyjaśnieniami kierownictwa, oraz</li> <li>- transakcje zostały właściwie ujęte w księgach i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</li> </ul> </li> <li>• Zapewnij odpowiednią autoryzację i zatwierdzanie transakcji.</li> </ul>  |
| <p><b>Oszacowania kierownictwa</b></p>   | <p>Uzyskaj wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące stwierdzeń kierownictwa o charakterze i zakresie transakcji z podmiotami powiązanymi.</p> <p>Rozważ, czy potwierdzenia zewnętrzne sald dostarczą wiarygodnych dowodów.</p> <p>Rozważ ściągalność i oceń salda po zakończeniu okresu.</p>   |

## 12.4 Sprawozdawczość

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 550.25      | <p>Przy formułowaniu opinii o sprawozdaniu finansowym zgodnie z MSRF 700, biegły rewident ocenia: (Patrz: par. A46)</p> <p>(a) czy rozpoznane powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi zostały odpowiednio zaksięgowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (Patrz: par. A47); oraz</p> <p>(b) czy skutki powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi:</p> <p>(i) uniemożliwiają rzetelną prezentację sprawozdania finansowego (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub</p> <p>(ii) sprawiają, że sprawozdanie finansowe wprowadzają w błąd (w myśl ramowych założeń zgodności).</p> |

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|-------------|--|
| 550.26      | Jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych, biegły rewident uzyskuje od kierownictwa oraz, gdy jest to uzasadnione, od osób sprawujących nadzór nad jednostką pisemne oświadczenia potwierdzające, iż: (Patrz: par. A48-A49)<br>(a) ujawnili oni biegłemu rewidentowi tożsamość podmiotów powiązanych z jednostką oraz wszystkie powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi, które są im znane oraz<br>(b) odpowiednio ujęli w księgach oraz ujawnili takie powiązania i transakcje zgodnie z wymogami ramowych założeń. |
| 550.27      | Biegły rewident komunikuje osobom sprawującym nadzór nad jednostką, o ile nie wszystkie te osoby uczestniczą w zarządzaniu jednostką, znaczące sprawy dotyczące podmiotów powiązanych z jednostką stwierdzone podczas badania. (Patrz: par. A50)   |
| 550.28      | Biegły rewident obejmuje dokumentacją badania nazwy rozpoznanych podmiotów powiązanych oraz charakter powiązań z tymi podmiotami.  |

Biegły rewident powinien rozważyć następujące sprawy.

Ilustracja 12.4-1

| Odniesie się do   | Opis   |
|---|--|
| <b>Udokumentowanie i raportowanie</b>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Udokumentuj nazwy zidentyfikowanych podmiotów powiązanych i charakter ich powiązań.</li> <li>• Poinformuj osoby sprawujące nadzór nad jednostką o wszystkich znaczących sprawach dotyczących podmiotów powiązanych stwierdzonych podczas procesu badania.</li> </ul>  |
| <b>Uzyskanie oświadczenia kierownictwa</b>                                    | <p>Uzyskaj pisemne oświadczenia kierownictwa ( i osób sprawujących nadzór nad jednostką), że:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ujawnili oni tożsamość wszystkich podmiotów powiązanych z jednostką oraz wszystkie powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi, które są im znane oraz</li> <li>• odpowiednio ujęli oni w księgach oraz ujawnili takie powiązania i transakcje zgodnie z wymogami ramowych założeń.</li> </ul> |
| <b>Określenie, czy opinia biegłego rewidenta powinna zostać zmodyfikowana</b> | <p>Zmodyfikuj sprawozdanie biegłego rewidenta, gdy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• nie jest możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących podmiotów powiązanych i transakcji pomiędzy nimi; lub</li> <li>• ujawnienia kierownictwa w sprawozdaniu finansowym (wymagane przez ramowe założenia sprawozdawczości finansowej) są uważane za nieodpowiednie.</li> </ul>                               |

# 13. Zdarzenia po dacie bilansu

| Zawartość rozdziału   | Odpowiednie MSRF |
|---|------------------|
| Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca zdarzeń po dacie bilansu. | 560              |

| Paragraf nr | Cel(e) MSRF  |
|-------------|--|
| 560.4       | Celem biegłego rewidenta są:<br>(a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na okoliczność, że zdarzenia następujące między datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagają korekty sprawozdania finansowego lub ujawnienia w nim, zostały w tym sprawozdaniu finansowym odpowiednio odzwierciedlone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej; oraz<br>(b) właściwa reakcja na fakty, o których biegły rewident dowiadyuje się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, a które, gdyby były mu znane na ten dzień, mogłyby sprawić, że wprowadziłby zmiany do swego sprawozdania. |

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|-------------|--|
| 560.5       | Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:<br>(a) Data sprawozdania finansowego - data zakończenia najpóźniejszego okresu objętego sprawozdaniem finansowym.<br>(b) Data aprobaty sprawozdania finansowego - data, na którą zostały sporządzone wszystkie sprawozdania wchodzące w skład sprawozdania finansowego, w tym powiązane informacje dodatkowe, a osoby do tego uprawnione stwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za te sprawozdania finansowe. (Patrz: par. A2)<br>(c) Data sprawozdania biegłego rewidenta - data, którą biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSRF 700. (Patrz: par. A3)<br>(d) Data udostępnienia sprawozdania finansowego - data udostępnienia sprawozdania biegłego rewidenta i zbadanego sprawozdania finansowego stronom trzecim. (Patrz: par. A4-A5)<br>(e) Zdarzenia po dacie bilansu - zdarzenia następujące między datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta oraz fakty, o których biegły rewident dowiedział się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta. |

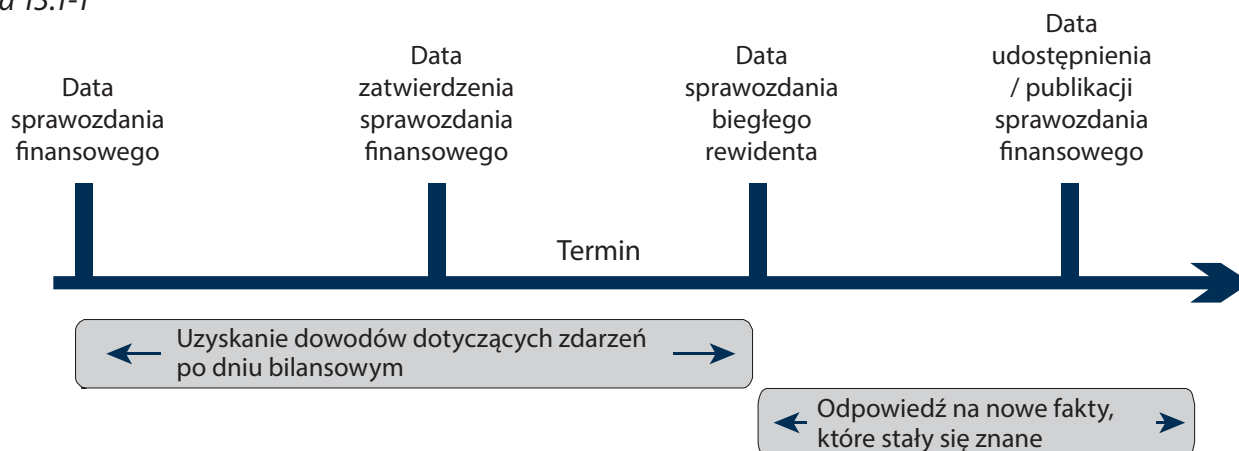


### 13.1 Przegląd

Standard dostarcza wskazówek dotyczących odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej ze zdarzenia po dniu bilansowym.

Zdarzenia po dniu bilansowym występują po dacie sprawozdania finansowego (data zakończenia okresu). Inne kluczowe daty występujące podczas sporządzania, badania i wydania sprawozdania finansowego zostały przedstawione na ilustracji poniżej.

Ilustracja 13.1-1



Zdarzenia po dniu bilansowym dotyczą:

- zdarzenia następujące między datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta
- fakty, o których dowiaduje się biegły rewident po dacie sprawozdania biegłego rewidenta

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|-------------|--|
| 560.6       | Biegły rewident przeprowadza procedury badania służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania tego, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły między datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta, których zaistnienie może wymagać korekty sprawozdania finansowego lub ujawnienia w nim, zostały rozpoznane. Biegły rewident nie jest jednak zobowiązany do przeprowadzania dodatkowych procedur badania spraw, w odniesieniu do których wcześniej przeprowadzone procedury badania dostarczyły zadowalających wniosków. (Patrz: par. A6)  |
| 560.7       | Biegły rewident przeprowadza procedury badania, o których mowa w paragrafie 6, w taki sposób, aby obejmowały okres od daty sprawozdania finansowego do daty sprawozdania biegłego rewidenta lub przedział czasu możliwie najbliższy temu okresowi. Biegły rewident - uwzględniając oszacowania ryzyka biegłego rewidenta - ustala rodzaj i zakres procedur badania, które obejmują: (Patrz: par. A7-A8) <ol style="list-style-type: none"> <li>poznanie wszelkich procedur ustanowionych przez kierownictwo dla zapewnienia, że późniejsze zdarzenia są rozpoznawane.</li> <li>skierowanie zapytań do kierownictwa oraz, o ile to zasadne, do osób sprawujących nadzór, czy zaszły jakiegokolwiek zdarzenia po dacie bilansu mogące wpływać na sprawozdanie finansowe. (Patrz: par. A9).</li> <li>zapoznanie się z protokołami, o ile istnieją, z posiedzeń właścicieli, kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad jednostką, które miały miejsce po dacie sprawozdania finansowego oraz skierowanie zapytań dotyczących zagadnień omawianych na posiedzeniach, z których protokoły nie są jeszcze dostępne. (Patrz: par. A10)</li> <li>zapoznanie się z najbardziej aktualnymi późniejszymi śródrocznymi sprawozdaniami finansowymi jednostki, o ile takowe sporządzono.</li> </ol> |

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 560.8       | Jeżeli w wyniku przeprowadzenia procedur, o których mowa w paragrafie 6 i 7, biegły rewident rozpozna zdarzenia, które wymagają korekty sprawozdania finansowego lub ujawnienia w nim, to ustala, czy takie zdarzenia zostały odpowiednio odzwierciedlone w tym sprawozdaniu finansowym zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.   |
| 560.9       | Biegły rewident prosi kierownictwo oraz, o ile to zasadne, osoby sprawujące nadzór nad jednostką, o przedłożenie zgodnie z MSRF 580 pisemnego oświadczenia, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły po dacie sprawozdania finansowego, a w związku, z którymi mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nakazują korekty lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.  |
| 560.10      | Biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur badania dotyczących sprawozdania finansowego po dacie sprawozdania biegłego rewidenta. Jeżeli jednak po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed datą udostępnienia sprawozdania finansowego, biegły rewident dowiaduje się o faktach, które gdyby były mu znane w dacie sprawozdania biegłego rewidenta mogłyby sprawić, że poprawiłby sprawozdanie biegłego rewidenta, wówczas: (Patrz: par. A11)<br>(a) omawia sprawę z kierownictwem, a jeśli to zasadne z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką;<br>(b) ustala, czy sprawozdanie finansowe wymaga poprawienia, a jeśli tak;<br>(c) pyta kierownictwo, w jaki sposób zamierza odnieść się do tej sprawy w sprawozdaniu finansowym.  |
| 560.11      | Jeżeli kierownictwo poprawia sprawozdanie finansowe, wówczas biegły rewident:<br>(a) przeprowadza procedury badania niezbędne w okolicznościach związanych z wprowadzeniem poprawek;<br>(b) za wyjątkiem okoliczności określonych w paragrafie 12:<br>(i) rozszerza procedury badania, o których mowa w paragrafach 6 i 7, do daty nowego sprawozdania biegłego rewidenta; oraz<br>(ii) dostarcza nowe sprawozdanie biegłego rewidenta na temat poprawionego sprawozdania finansowego. Nowe sprawozdanie biegłego rewidenta nie powinno mieć daty wcześniejszej od daty aprobaty poprawionego sprawozdania finansowego.   |
| 560.12      | Jeżeli prawo, regulacje lub założenia sprawozdawczości finansowej nie zakazują kierownictwu ograniczenia poprawki wprowadzanej do sprawozdania finansowego do skutków późniejszego zdarzenia lub zdarzeń powodujących tę poprawkę, a osoby odpowiadające za aprobatę sprawozdania finansowego nie mają zakazu ograniczenia aprobaty do tej poprawki, biegły rewident ma prawo ograniczyć procedury badania zdarzeń po dacie bilansu, o których mowa w paragrafie 11 (b) (i), do tej poprawki. W takich przypadkach biegły rewident:<br>(a) poprawia sprawozdanie biegłego rewidenta w taki sposób, aby podać w nim dodatkową datę odniesioną wyłącznie do poprawki, wskazując w ten sposób, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury dotyczące późniejszych zdarzeń ograniczają się wyłącznie do wprowadzonej do sprawozdania finansowego poprawki opisanej w odnośnej informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego lub (Patrz: par. A12)<br>(b) dostarcza nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta, które w akapicie objaśniającym lub w akapicie obejmującym innego rodzaju objaśnienia zawiera stwierdzenie informujące, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury dotyczące zdarzeń po dacie bilansu ograniczają się wyłącznie do wprowadzonej do sprawozdania finansowego poprawki opisanej w odnośnej informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. |

| Paragraf nr | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|-------------|---|
| 560.13      | <p>W niektórych systemach prawnych kierownictwo może nie być zobowiązane przez prawo, regulacje lub założenia sprawozdawczości finansowej do udostępnienia poprawionego sprawozdania finansowego, w następstwie, czego biegły rewident nie musi sporządzać poprawionego lub nowego sprawozdania biegłego rewidenta. Jeżeli jednak kierownictwo nie poprawia sprawozdania finansowego, zaś biegły rewident jest przekonany, że należy je poprawić, wówczas: (Patrz: par. A13-A14)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta nie zostało jeszcze dostarczone jednostce, biegły rewident modyfikuje opinię zgodnie z wymogami MSRF 705, a następnie dostarcza sprawozdanie biegłego rewidenta lub</li> <li>(b) jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zostało już dostarczone jednostce, biegły rewident pisemnie powiadamia kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór nad jednostką, o ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór nad jednostką uczestniczą w zarządzaniu jednostką, aby nie udostępniały stronom trzecim sprawozdanie finansowe przed wprowadzeniem do niego koniecznych poprawek. Jeżeli mimo to sprawozdanie finansowe zostanie udostępnione bez wprowadzenia koniecznych poprawek do sprawozdania biegłego rewidenta, to biegły rewident podejmuje odpowiednie działania zapobiegające temu, aby polegano na tym sprawozdaniu. (Patrz: par. 15-A16)</li> </ul> |
| 560.14      | <p>Biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania jakichkolwiek procedur badania dotyczących sprawozdania finansowego po udostępnieniu tego sprawozdania finansowego. Jeżeli jednak po udostępnieniu sprawozdania finansowego biegły rewident poznaje fakty, które - gdyby były mu znane w dacie sprawozdania biegłego rewidenta - mogłyby sprawić, że poprawiłby sprawozdanie biegłego rewidenta, wówczas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) omawia sprawę z kierownictwem, a jeśli to zasadne z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką;</li> <li>(b) ustala, czy sprawozdanie finansowe wymaga poprawienia, a jeśli tak,</li> <li>(c) kieruje zapytania do kierownictwa, w jaki sposób zamierza odnieść się do tej sprawy w sprawozdaniu finansowym.</li> </ul>   |
| 560.15      | <p>Jeżeli kierownictwo poprawia sprawozdanie finansowe, wówczas biegły rewident: (Patrz: par. A17)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) przeprowadza procedury badania niezbędne w okolicznościach związanych z wprowadzeniem poprawek;</li> <li>(b) dokonuje przeglądu działań podjętych przez kierownictwo służących temu, aby każdy, kto otrzymał poprzednio udostępnione sprawozdanie finansowe wraz ze sprawozdaniem biegłego rewidenta, został poinformowany o zaistniałej sytuacji;</li> <li>(c) za wyjątkiem okoliczności określonych w paragrafie 12, <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) rozszerza procedury badania, o których mowa w paragrafie 6 i 7, do daty nowego sprawozdania biegłego rewidenta i opatruje nowe sprawozdanie biegłego rewidenta datą, która nie jest wcześniejsza od daty aprobaty poprawionego sprawozdania finansowego oraz</li> <li>(ii) dostarcza nowe sprawozdanie biegłego rewidenta na temat poprawionego sprawozdania finansowego.</li> </ul> </li> <li>(d) Jeżeli mają miejsce okoliczności określone w paragrafie 12 - poprawia sprawozdanie biegłego rewidenta lub dostarcza nowe sprawozdanie biegłego rewidenta zgodnie z wymogami określonymi w paragrafie 12.</li> </ul>  |
| 560.16      | <p>Biegły rewident zamieszcza w nowym lub poprawionym sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit objaśniający lub akapit obejmujący innego rodzaju wyjaśnienia nawiązujące do informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, w której w bardziej szczegółowy sposób omówione są powody wprowadzenia poprawek do wcześniej udostępnionego sprawozdania finansowego oraz do wcześniejszego sprawozdania biegłego rewidenta.</p>   |
| 560.17      | <p>Jeżeli kierownictwo nie podejmie niezbędnych działań w celu zapewnienia, aby każdy, kto otrzymał poprzednio udostępnione sprawozdanie finansowe został poinformowany o zaistniałej sytuacji, i nie poprawi sprawozdania finansowego, chociaż zdaniem biegłego rewidenta należy je poprawić, to biegły rewident pisemnie powiadamia kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór nad jednostką, o ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór nad jednostką uczestniczą w zarządzaniu jednostką, że podejmie odpowiednie działania zapobiegające temu, aby w przyszłości polegano na tym sprawozdaniu biegłego rewidenta. Jeżeli mimo tego powiadomienia kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nad jednostką nie podejmą niezbędnych kroków, biegły rewident podejmuje odpowiednie działania zapobiegające temu, aby polegano na tym sprawozdaniu biegłego rewidenta. (Patrz: par. A18)</p>   |

**Data zatwierdzenia sprawozdania finansowego**

Może ona być określona jak to zostało przedstawione na ilustracji.

Ilustracja 13.1-2

|   |  |
|---|--|
| <b>Data sprawozdania biegłego rewidenta</b>     | Wcześniejsza z dat, na którą osoby <b>do tego uprawnione</b> : <ul style="list-style-type: none"> <li>• sporządziły wszystkie części sprawozdania finansowego, w tym powiązane informacje dodatkowe; oraz</li> <li>• potwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe.</li> </ul> |
| <b>Właściwy organ</b>                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Osoby przewidziane przez prawo lub regulacje, które zatwierdzają sprawozdanie finansowe; oraz</li> <li>• Osoby określone przez samą jednostkę, które działają na podstawie własnych procedur zatwierdzania sprawozdania finansowego.</li> </ul>                 |
| <b>Potrzeba zatwierdzenia przez udziałowców</b> | Ostateczne zatwierdzenie sprawozdania finansowego przez udziałowców nie jest konieczne do tego, aby biegły rewident stwierdził, że uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których może oprzeć opinię biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego.                               |

W celu określenia istnienia zdarzeń po dacie bilansu i oceny ich wpływu, biegły rewident przeprowadza poniższe procedury.

Ilustracja 13.1-3

| Procedura  | Opis   |
|--|--|
| <b>Identyfikacja wszystkich zdarzeń po dacie bilansu</b> | <p>Przeprowadzenie procedur identyfikacji zdarzeń po dacie bilansu wymagać może korekt ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Mogą one obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• zrozumienie procedur ustanowionych przez kierownictwo, (jeśli takie występują) służących identyfikacji zdarzeń po dniu bilansowym,</li> <li>• skierowanie zapytań do kierownictwa (i osób i sprawujących nadzór nad jednostką) o: <ul style="list-style-type: none"> <li>- nowe zobowiązania, pożyczki, lub gwarancje,</li> <li>- sprzedaż lub nabycie składnika aktywów lub czy są takie zamiary,</li> <li>- podwyższenie kapitału lub emisja instrumentów dłużnych,</li> <li>- umowy połączeń lub likwidacji,</li> <li>- jakichkolwiek aktywa wywłaszczone przez państwo lub zniszczone (na przykład w wyniku pożaru lub powodzi),</li> <li>- spory, sprawy sądowe i zobowiązania warunkowe,</li> <li>- wszystkie nietypowe korekty księgowo dokonane lub rozważane,</li> <li>- wszystkie zdarzenia występujące lub mogące wystąpić, które mogą podważyć słuszność przyjęcia założenia kontynuacji działalności lub zasad rachunkowości,</li> <li>- jakiegokolwiek zdarzenia mające znaczenie dla wyceny oszacowań lub rezerw wykazanych w sprawozdaniu finansowym, oraz</li> <li>- wszystkie zdarzenia znaczące dla odzyskania aktywów;</li> </ul> </li> <li>• zapoznanie się z protokołami, o ile istnieją, z posiedzeń (właścicieli, kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad jednostką), które miały miejsce po dacie sprawozdań finansowych oraz skierowanie zapytań dotyczących zagadnień omawianych na posiedzeniach, z których protokoły nie są jeszcze dostępne,</li> <li>• zapoznanie się z raportami finansowymi sporządzanymi po zakończeniu okresu, jeśli takie istnieją.</li> </ul> |

| Procedura  | Opis   |
|--|--|
| <b>Uzyskanie pisemnych oświadczeń</b>  | <p>Rozważ, czy pisemne oświadczenia dotyczące określonych zdarzeń po dniu bilansowym mogą być niezbędne w celu poparcia innych dowodów badania uzyskując dzięki temu wystarczające i odpowiednie dowody badania.</p>   |
| <b>Fakty, które zostały ujawnione po zakończeniu badania sprawozdania finansowego</b><br><i>(Po dacie wydania sprawozdania biegłego rewidenta a przed publikacją sprawozdania finansowego)</i> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Omów sprawę z kierownictwem (i osobami sprawującymi nadzór nad jednostką).</li> <li>• Ustal, czy sprawozdanie finansowe wymaga poprawienia, a jeśli tak: <ul style="list-style-type: none"> <li>- skieruj zapytania do kierownictwa, w jaki sposób zamierza odnieść się do tej sprawy w sprawozdaniu finansowym.</li> <li>- przeprowadź dalsze wymagane procedury badania; oraz</li> <li>- sporządź nowe sprawozdanie biegłego rewidenta na temat poprawionego sprawozdania finansowego. To może również powodować dodanie dodatkowej daty w sprawozdaniu biegłego rewidenta, odniesionej tylko do poprawki (Patrz: Tom I, Rozdział 13.2) lub paragrafu objaśniającego.</li> </ul> </li> <li>• W przypadku, kiedy kierownictwo nie poprawi sprawozdania finansowego, biegły rewident wydaje zmodyfikowaną opinię.</li> <li>• W przypadku, kiedy sprawozdanie biegłego rewidenta zostało wydane, powiadomienie kierownictwa (i osób sprawujących nadzór nad jednostką), aby nie udostępniały sprawozdania finansowego osobom trzecim przed wprowadzeniem koniecznych poprawek.</li> <li>• Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało opublikowane pomimo powiadomienia, należy podjąć odpowiednie działania (po konsultacjach prawnych) przeciwdziałające wykorzystaniu i bazowaniu na sprawozdaniu biegłego rewidenta.</li> </ul>  |
| <b>Fakty, które zostały ujawnione biegłemu rewidentowi</b><br><i>(Po dacie udostępnienia/publikacji sprawozdania finansowego)</i>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Omów te kwestie z kierownictwem (i osobami sprawującymi nadzór nad jednostką);</li> <li>• Ustal, czy sprawozdanie finansowe wymaga poprawienia, a jeżeli tak, zapytaj czy kierownictwo zamierza umieścić poprawki w sprawozdaniu finansowym;</li> <li>• Jeżeli kierownictwo poprawia sprawozdania finansowe: <ul style="list-style-type: none"> <li>- rozszerz procedury badania wiarygodności do daty nowego sprawozdania biegłego rewidenta, chyba, że sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera dodatkową datę ograniczoną do tej konkretnej poprawki (Patrz: Tom I, Rozdział 13.2),</li> <li>- przeprowadź dalsze wymagane procedury badania; oraz</li> <li>- dokonaj przeglądu działań podjętych przez kierownictwo służących temu, aby każdy, kto otrzymał poprzednio udostępnione sprawozdanie finansowe wraz ze sprawozdaniem biegłego rewidenta, został poinformowany o zaistniałej sytuacji,</li> <li>- sporządź nowe sprawozdanie biegłego rewidenta na temat poprawionego sprawozdania finansowego.</li> </ul> </li> <li>• Wydaj nowe lub poprawione sprawozdanie biegłego rewidenta, które zawierać będzie „akapit objaśniający” ( Patrz: Tom I, Rozdział 13.2). Jeżeli kierownictwo nie podejmie niezbędnych działań w celu zapewnienia, aby każdy, kto otrzymał poprzednio udostępnione sprawozdanie finansowe został poinformowany o zaistniałej sytuacji; <ul style="list-style-type: none"> <li>- zawiadom kierownictwo (i osoby sprawujące nadzór nad jednostką), że biegły rewident podjął odpowiednie działania zapobiegające temu, aby wykorzystywano i bazowano na tym sprawozdaniu biegłego rewidenta.</li> </ul> </li> <li>• Jeżeli mimo tego powiadomienia kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nad jednostką nie podejmą niezbędnych kroków, podejmij odpowiednie działania zapobiegające temu, aby wykorzystywano i bazowano na tym sprawozdaniu biegłego rewidenta.</li> </ul> |

**UWAGA**

W interesie obu stron, zarówno biegłego rewidenta jak i klienta leży, aby prace niezbędne do wydania sprawozdania biegłego rewidenta zakończyć na czas. Minimalizuje to zakres prac związanych z identyfikacją, oceną i możliwymi ujawnieniami zdarzeń po dacie bilansu w sprawozdaniu finansowym.

**13.2 Dodatkowa data**

Zdarzenia po dacie bilansu, stwierdzone po dacie sprawozdania biegłego rewidenta często skutkują wykonaniem dodatkowych prac mających wpływ na salda kont, oszacowania księgowe, rezerwy i inne ujawnienia w sprawozdaniu finansowym. W takiej sytuacji, nowe sprawozdanie biegłego rewidenta nie powinno mieć daty wcześniejszej od daty zatwierdzenia poprawionych sprawozdań finansowych.

Jednakże dla pewnych zdarzeń po dacie bilansu, może być wymagane wykonanie dodatkowej pracy związanej wyłącznie z poprawą sprawozdania finansowego opisaną w odpowiedniej notce sprawozdania finansowego. W takiej sytuacji (biorąc pod uwagę prawo lokalne i regulacje), oryginalna data sprawozdania finansowego zostaje niezmienną, ale nowa data jest dodawana (dodatkowa data) w celu poinformowania użytkowników sprawozdania finansowego, że procedury biegłego rewidenta przeprowadzone po tej pierwszej dacie ograniczają się do poprawek dokonanych w sprawozdaniu finansowym.

Przykłady ilustrujące dodatkową datę:

- Pierwotne sprawozdanie biegłego rewidenta było datowane na 15 września 20XX;
- 22 października 20XX, jednostka ogłosiła sprzedaż głównej części swojej działalności. Nowa nota (Y) opisuje przygotowane zdarzenia przez kierownictwo ujęcie zdarzenia w sprawozdaniu finansowym; oraz
- Prace przeprowadzone przez biegłego rewidenta dotyczące szczegółów zawartych w notce Y zostały zakończone 3 listopada 20XX.

Zmieniona treść dotycząca dodatkowej daty w sprawozdaniu biegłego rewidenta wyglądałaby następująco:

„15 września 20XX z wyjątkiem Noty Y, którą zbadano 3 listopada 20XX.

# 14. Kontynuacja działalności

| Zawartość rozdziału   | Odpowiednie MSRF |
|---|------------------|
| Odpowiedzialność biegłego rewidenta w odniesieniu do założenia kontynuacji działalności przyjętego przez kierownictwo w sprawozdaniu finansowym i oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności dokonanej przez kierownictwo. | 570              |

Ilustracja 14.0-1

## Oszacowanie ryzyka

Rozważ i zapytaj kierownictwo o istnienie jakichkolwiek zdarzeń lub warunków, które mogą podać w wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności.

Dokonaj przeglądu oceny możliwych zdarzeń lub warunków dokonanych przez kierownictwo i innych reakcji lub planów.

Przez całe badanie pozostań wyczulony na ewentualne uwarunkowania lub zdarzenia.

## Reakcja na ryzyko

Jeżeli zidentyfikowane zostaną zdarzenia lub uwarunkowania:

- Zapytaj kierownictwo o jego plany działania;
- Oceń plany działania kierownictwa;
- Dokonaj przeglądu wiarygodności użytych danych i potwierdzenia założeń zastosowanych w prognozach przepływów pieniężnych.

Zapytaj kierownictwo o zdarzenia lub warunki w okresie nieobjętym oceną kierownictwa. Rozważ wszelkie dodatkowe fakty lub informacje, które stały się dostępne.

## Sprawozdawczość

Ustal czy:

- Istnieje istotna niepewność w odniesieniu do zidentyfikowanych zdarzeń lub uwarunkowań.
- Przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest właściwe.

Czy sprawozdanie finansowe w pełni opisuje wszelkie zdarzenia lub warunki dotyczące kontynuacji działalności i ujawnia jakąś istotną niepewność?

Uzyskaj oświadczenia kierownictwa.

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF  |
|--------------|--|
| 570.9        | <p>Celem biegłego rewidenta jest:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących na zasadność przyjęcia przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego;</li> <li>(b) rozważenie w oparciu o uzyskane dowody badania, czy istnieje istotna niepewność dotycząca zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności; oraz</li> <li>(c) określenie wpływu na sprawozdanie biegłego rewidenta.</li> </ul> |

## 14.1 Przegląd

Kontynuacja działalności ma zasadnicze znaczenie dla sporządzenia sprawozdania finansowego.

MSRF 570 dostarcza wskazówek dotyczących odpowiedzialności biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego w odniesieniu do założenia kontynuacji działalności i oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności dokonanej przez kierownictwo.

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 570.2        | <p>Przyjęcie założenia kontynuacji działalności, oznacza, że jednostka postrzegana jest, jako kontynuująca działalność gospodarczą w dającej się przewidzieć przyszłości. Sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia sporządzane są przy założeniu kontynuacji działalności, z wyjątkiem sytuacji, gdy kierownictwo zamierza albo zlikwidować jednostkę, albo zaniechać prowadzenia działalności, albo, gdy kierownictwo nie ma żadnej realistycznej alternatywy dla likwidacji lub zaniechania działalności. Sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia mogą, ale nie muszą, być sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w przypadku, których założenie kontynuacji działalności ma znaczenie (np. założenie kontynuacji działalności nie ma znaczenia w przypadku niektórych sprawozdań finansowych sporządzanych na podstawie przepisów podatkowych w konkretnych systemach prawnych).</p> <p>W przypadku, gdy przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne, aktywa i zobowiązania są wykazywane przy założeniu, że jednostka będzie mogła spieniężyć aktywa i spłacić zobowiązania w toku zwykłej działalności. (Patrz: par. A1)</p> |

Przyjęcie założenia kontynuacji działalności oznacza, że jednostka postrzegana jest, jako zamierzająca kontynuować działalność w dającej się przewidzieć przyszłości i niemająca zamiaru ani konieczności likwidacji, zaprzestania działalności gospodarczej lub ubiegania się o zabezpieczenie przed wierzycielami zgodnie z wymogami prawnymi lub regulacyjnymi. Dlatego też, aktywa i zobowiązania są wykazywane przy założeniu, że jednostka będzie mogła spieniężyć aktywa i spłacić swoje zobowiązania w toku zwykłej działalności gospodarczej.

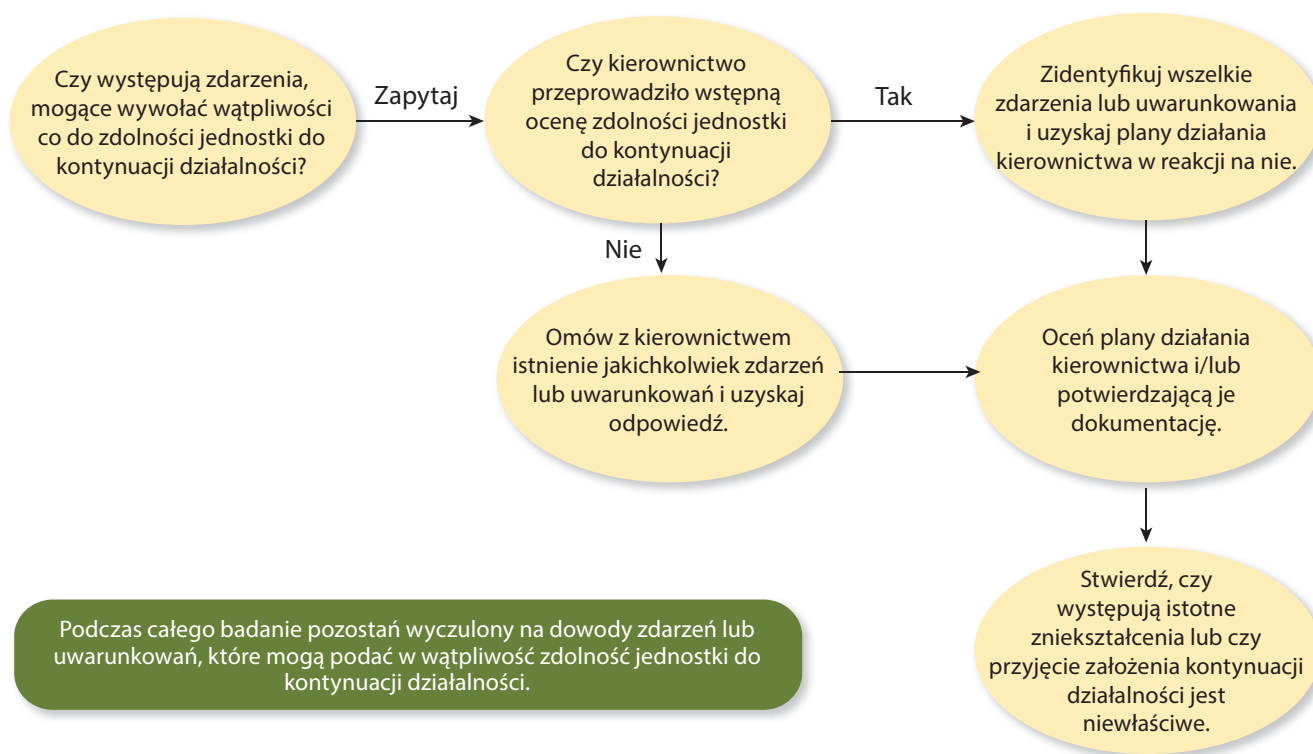


## 14.2 Procedury oszacowania ryzyka

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 570.10       | <p>Podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka zgodnie z wymogami MSRF 315, biegły rewident rozważa, czy występują zdarzenia lub uwarunkowania, mogące budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Biegły rewident ustala wówczas, czy kierownictwo przeprowadziło już wstępną ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności; (Patrz: par. A2-A5) oraz</p> <p>(a) w przypadku, gdy ocena taka została przeprowadzona, biegły rewident omawia ją z kierownictwem i ustala, czy kierownictwo rozpoznało zdarzenia lub uwarunkowania, które pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, a jeżeli tak, jakie są plany kierownictwa w odpowiedzi na tą ocenę; lub</p> <p>(b) jeżeli ocena taka nie została jeszcze dokonana, biegły rewident omawia z kierownictwem, jakie są podstawy do rozważenia założenia do kontynuacji działalności i kieruje zapytanie do kierownictwa, czy istnieją zdarzenia lub uwarunkowania, które, pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.</p> |
| 570.11       | Podczas całego badania biegły rewident pozostaje wyczulony na dowody badania dotyczące występowania zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. (Patrz: par. A6)   |

Wymogi te można podsumować tak jak pokazano na poniższej ilustracji.

Ilustracja 14.2-1



Przykłady zdarzeń lub uwarunkowań, które pojedynczo lub łącznie mogą podać w poważną wątpliwość założenie kontynuacji działalności, przedstawiono poniżej.

Ilustracja 14.2-2

| Wskaźniki         | Opisy  |
|-------------------|--|
| <b>Finansowe</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zobowiązania netto lub krótkoterminowe zobowiązania netto.</li> <li>• Zbliżający się termin wymagalności pożyczek przy braku realistycznych perspektyw przedłużenia terminu lub możliwości ich spłaty, bądź nadmierne uzależnienie od pożyczek krótkoterminowych wykorzystywanych w celu finansowania aktywów długoterminowych.</li> <li>• Oznaki wskazujące na wycofanie finansowego wsparcia wierzycieli.</li> <li>• Ujemne przepływy pieniężne z działalności operacyjnej wykazywane w sprawozdaniu finansowym za okresy przeszłe lub przyszłe.</li> <li>• Niekorzystne kształtowanie się kluczowych wskaźników finansowych.</li> <li>• Istotne straty operacyjne lub znacząca utrata wartości aktywów generujących przepływy pieniężne.</li> <li>• Opóźnienie lub wstrzymanie wypłaty dywidendy.</li> <li>• Niezdolność do terminowego regulowania zobowiązań.</li> <li>• Niezdolność do dotrzymania warunków umów kredytowych.</li> <li>• Zmiana trybu rozliczeń z dostawcami z kredytu kupieckiego na płatność w gotówce w momencie dostawy.</li> <li>• Niezdolność zapewnienia finansowania niezbędnych prac rozwojowych nad nowym produktem lub innych niezbędnych inwestycji.</li> </ul> |
| <b>Operacyjne</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zamiary kierownictwa dotyczące likwidacji jednostki lub zaniechania działalności.</li> <li>• Odejście kluczowego personelu kierowniczego i brak następców.</li> <li>• Utrata podstawowego rynku, kluczowego klienta(ów), umowy franchisingowej, licencji lub głównego dostawcy(ów).</li> <li>• Trudności związane z siłą roboczą.</li> <li>• Niedobór ważnych surowców.</li> <li>• Zagrożenie ze strony poważnego konkurenta.</li> </ul>  |
| <b>Inne</b>       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nieprzestrzeganie wymogów kapitałowych lub innych wymogów ustawowych.</li> <li>• Toczące się przeciwko jednostce postępowanie sądowe lub administracyjne, które w przypadku rozstrzygnięcia niekorzystnego dla jednostki wiązałoby się z powstaniem roszczeń, których jednostka prawdopodobnie nie byłaby w stanie zaspokoić.</li> <li>• Zmiany wymogów prawnych i regulacyjnych lub polityka rządu, która może mieć negatywny wpływ na jednostkę.</li> <li>• Brak ubezpieczenia lub nienależyte ubezpieczenie od skutków katastrof.</li> </ul>   |

Znaczenie powyższych zdarzeń lub uwarunkowań może często zostać złagodzone przez inne czynniki. Na przykład, skutki niezdolności jednostki do normalnego regulowania zobowiązań mogą zostać złagodzone poprzez plany kierownictwa zmierzające do zapewnienia odpowiednich wpływów środków pieniężnych innymi sposobami, takimi jak sprzedaż aktywów, zmiana terminów spłaty kredytów lub pozyskanie dodatkowego kapitału. Podobnie, skutki utraty głównego dostawcy mogą zostać złagodzone dzięki dostępności alternatywnego źródła dostaw.

### 14.3 Rozpatrzenie oceny kierownictwa

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 570.12       | Biegły rewident rozpatruje dokonaną przez kierownictwo ocenę zdolności jednostki do kontynuacji działalności. (Patrz: par. A7-A9; A11-A12)  |
| 570.13       | Przy analizie dokonanej przez kierownictwo, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident bierze pod uwagę ten sam okres, którego dotyczy ocena kierownictwa przeprowadzona zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub też zgodnie z przepisami prawa lub regulacjami, jeżeli określają one dłuższy okres. Jeżeli ocena kierownictwa dotycząca zdolności jednostki do kontynuacji działalności obejmuje okres krótszy niż dwanaście miesięcy od daty sprawozdania finansowego, zgodnie z definicją zawartą w MSRF 560, biegły rewident zwraca się do kierownictwa o wydłużenie okresu, którego dotyczy ocena, do przynajmniej dwunastu miesięcy od tej daty. (Patrz: par. A10-A12) |
| 570.14       | Rozpatrując dokonaną przez kierownictwo ocenę, biegły rewident rozważa, czy ocena ta uwzględnia wszystkie stosowne informacje, które zostały przez niego uzyskane w wyniku przeprowadzenia badania.   |
| 570.15       | Biegły rewident zwraca się do kierownictwa z zapytaniem, czy znane mu są zdarzenia lub uwarunkowania dotyczące okresu nieobjętego oceną kierownictwa, które mogłyby budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. (Patrz: par. A13-A14)  |

#### Ocena planów kierownictwa w mniejszych jednostkach

Kierownictwo mniejszych jednostek może nie sporządzać szczegółowej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Może się za to opierać na pogłębionej wiedzy na temat działalności i przewidywanych perspektywach na przyszłość.

Typowe procedury oceny stosowane przez biegłego rewidenta obejmowałyby:

- omówienie z kierownictwem średnio i długoterminowego finansowania jednostki;
- potwierdzenie zamiarów kierownictwa zgodnie z wiedzą biegłego rewidenta na temat jednostki z dowodami w postaci dokumentów; oraz
- spełnienie przez kierownictwo wymogu, dotyczącego wydłużenia okresu dokonywanej oceny do przynajmniej 12 miesięcy. Można to osiągnąć poprzez rozmowy, zapytania i sprawdzenie dokumentacji uzupełniającej oraz ocenę wyników przez biegłego rewidenta co do ich wykonalności. Na przykład przewidywania, co do przyszłych przychodów ze sprzedaży mogłyby być potwierdzone przez potencjalne zamówienia sprzedaży lub umowy sprzedaży; oraz
- zwrócenie się do kierownictwa z zapytaniem, czy znane mu są zdarzenia lub warunki dotyczące okresu nieobjętego oceną kierownictwa, które mogłyby budzić poważną wątpliwość, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Szczególne czynniki, które mogą budzić poważną wątpliwość, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności obejmują:

- **Zdolność jednostki do przetrwania w niesprzyjających warunkach**  
Małe jednostki mogą być w stanie szybko reagować, aby wykorzystywać możliwości, ale może brakować im rezerw dla podtrzymania działalności.
- **Dostępność finansowania**  
Może to obejmować zaprzestanie finansowania jednostki przez banki i innych pożyczkodawców, wycofanie się lub zmianę istotnych warunków pożyczki lub gwarancji kredytowej od właściciela-kierownika (lub innych podmiotów powiązanych, takich jak członkowie rodziny).

- **Inne ważne zmiany**

Może to obejmować możliwość utraty głównego dostawcy, głównego klienta, kluczowego pracownika lub prawa do prowadzenia działalności na licencji, franszyzy lub innej umowy prawnej.

Poniższa tabela omawia procedury biegłego rewidenta w takich sytuacjach.

*Ilustracja 14.3-1*

| Odnieś się do                                  | Opis   |
|--|--|
| <b>Dostępnych dowodów w postaci dokumentów</b> | Udokumentuj: <ul style="list-style-type: none"> <li>• warunki wszelkich pożyczek i udzielanego jednostce finansowania;</li> <li>• szczegóły pożyczek podporządkowanych udzielonych stronom trzecim takim jak bank;</li> <li>• szczegóły finansowania przez strony trzecie opartego na gwarancjach lub majątku osobistym zastawionym, jako zabezpieczenie; oraz</li> <li>• szczegóły innych zmian, które mogą podać w poważną wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności.</li> </ul> |
| <b>Dodatkowego dostępnego wsparcia</b>         | Oceń zdolność właściciela-menedżera lub innych podmiotów powiązanych do: <ul style="list-style-type: none"> <li>• zapewnienia niezbędnego dodatkowego wsparcia, takiego jak udzielenie pożyczek lub gwarancji; oraz</li> <li>• wypełnienia zobowiązań wynikających z ustaleń o udzielenie wsparcia.</li> </ul>   |
| <b>Innych ważnych zmian</b>                    | Odnieś się do wpływu na działalność ważnej zmiany, takiej jak utrata kluczowego klienta, dostawcy, kluczowego pracownika lub utrata przychodów ze sprzedaży ze względu na techniczne starzenie się, nową konkurencję itd.  |
| <b>Poproś o pisemne potwierdzenia</b>          | Prośba o pisemne potwierdzenie dotycząca: <ul style="list-style-type: none"> <li>• zasad i warunków udzielonego finansowego wsparcia; oraz</li> <li>• zamiarów właściciela-kierownika lub w odniesieniu do jego rozumienia udzielanego przez niego wsparcia.</li> </ul>  |

## 14.4 Reakcja na ryzyko - gdy zidentyfikowano zdarzenia

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 570.16       | <p>W przypadku rozpoznania zdarzeń lub uwarunkowań, które mogą budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania, w celu ustalenia, czy istnieje istotna niepewność. Przeprowadza on w tym celu dodatkowe procedury badania uwzględniające czynniki łagodzące. Procedury te obejmują: (Patrz: par. A15)</p> <p>(a) w przypadku braku oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, zwrócenie się z prośbą do kierownictwa o jej przeprowadzenie.</p> <p>(b) rozpatrzenie planów kierownictwa, co do przyszłych działań w związku z oceną kontynuacji działalności; czy rezultat wdrożenia tych planów może poprawić sytuację i czy plany kierownictwa są wykonalne w danych okolicznościach. (Patrz: par. A16)</p> <p>(c) w przypadku, gdy jednostka przygotowała prognozę przepływów pieniężnych, a analiza prognozy jest znaczącym czynnikiem przy rozważaniu przyszłych skutków zdarzeń lub uwarunkowań podczas oceny planów kierownictwa, co do przyszłych działań: (Patrz: par. A17-A18)</p> <p>(i) ocenę wiarygodności podstawowych danych generowanych dla przygotowania prognozy oraz</p> <p>(ii) ustalenie, czy istnieje odpowiednie uzasadnienie dla założeń będących podstawą sporządzenia tej prognozy.</p> <p>(d) rozważenie, czy po dniu dokonania oceny przez kierownictwo pojawiły się jakieś dodatkowe fakty lub informacje.</p> <p>(e) zwrócenie się z prośbą o pisemne oświadczenia kierownictwa lub gdy jest to uzasadnione, osób sprawujących nadzór nad jednostką na temat planów przyszłych działań oraz możliwości ich wykonania.</p> |

Jeżeli biegły rewident identyfikuje zdarzenia/okoliczności odnoszące się do kontynuacji działalności, następnym krokiem jest przeprowadzenie dodatkowych procedur (w tym rozważenie okoliczności łagodzących), aby określić czy występuje, czy też nie, istotna niepewność.

### **Istotna niepewność**

Mogą być zidentyfikowane zdarzenia lub okoliczności, które budzą wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Istotna niepewność istnieje wtedy, gdy waga jej potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwo wystąpienia są takie, że w osądzie biegłego rewidenta odpowiednie ujawnienie charakteru i skutków tej niepewności jest konieczne dla rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego, a w przypadku ramowych założeń zgodności, dla niewprowadzania w błąd przez sprawozdanie finansowe.

Plany działań kierownictwa zajmujące się kwestiami kontynuacji działalności zwykle zawierają jedną lub więcej z poniższych strategii:

- upłynnienie aktywów;
- pożyczanie pieniędzy lub restrukturyzację zadłużenia;
- redukcja wydatków lub opóźnianie wydatków;
- działania restrukturyzacyjne, w tym produktów i usług;
- dążenie do połączenia lub przejęcia; albo
- podwyższanie kapitału.

Poniższa tabela omawia kroki, które biegły rewident podjąłby, aby zająć się kwestiami kontynuacji działalności.

Ilustracja 14.4-1

| Odniesienie do                              | Opis   |
|---|--|
| <b>Uzyskanie oceny i planu kierownictwa</b> | Jeśli jeszcze jej nie dostarczono, zwróć się do kierownictwa o dokonanie oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności.  |
| <b>Ocena planów działania kierownictwa</b>  | <p>Oceń przyszłe plany/działania kierownictwa dotyczące oceny kontynuacji działalności. Zastanów się:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Czy rezultaty planów poprawią sytuację?</li> <li>• Czy plany są wykonalne w danych okolicznościach?</li> <li>• Jak wiarygodne są prognozy zysku/przepływów pieniężnych i jakie jest potwierdzenie dla zastosowanych założeń?</li> <li>• Nad zidentyfikowaniem, omówieniem i uzyskaniem dowodów dotyczących innych czynników, które mogą mieć wpływ na zdolność jednostki do kontynuowania działalności, takich jak: <ul style="list-style-type: none"> <li>– ostatnie słabe wyniki działalności operacyjnej</li> <li>– naruszenie warunków zadłużenia i umów kredytowych;</li> <li>– odniesienie się w protokołach ze zebrań do trudności finansowych;</li> <li>– występowanie sporów prawnych lub roszczeń i oszacowanie skutków finansowych;</li> <li>– istnienie, legalność i możliwości wyegzekwowania ustaleń dotyczących uzyskania lub utrzymania wsparcia finansowego od podmiotów powiązanych i stron trzecich;</li> <li>– możliwości finansowe podmiotów powiązanych i stron trzecich w celu dostarczenia dodatkowych funduszy lub gwarancji kredytowych;</li> <li>– inne zdarzenia po dacie bilansu; oraz</li> <li>– oznaki oszustwa takie jak nadużycie kierownictwa, fikcyjne transakcje lub ukrywanie istotnych faktów.</li> </ul> </li> <li>• Utrzymujące się możliwości uzyskania pożyczek, ich warunki i odpowiednia wysokość.</li> <li>• Raporty o działaniach instytucji nadzorujących.</li> <li>• Odpowiednia wysokość wsparcia z planowanego zbycia składników aktywów.</li> </ul> <p>Rozważ także wpływ wszelkich dodatkowych zdarzeń lub informacji począwszy od daty przeprowadzenia przez kierownictwo swojej oceny i sformułowania planów.</p> |
| <b>Uzyskiwanie pisemnego potwierdzenia</b>  | Zwróć się z prośbą o pisemne oświadczenia kierownictwa (i osób sprawujących nadzór nad jednostką) na temat ich planów dotyczących przyszłych działań oraz wykonalności.  |

## 14.5 Sprawozdawczość

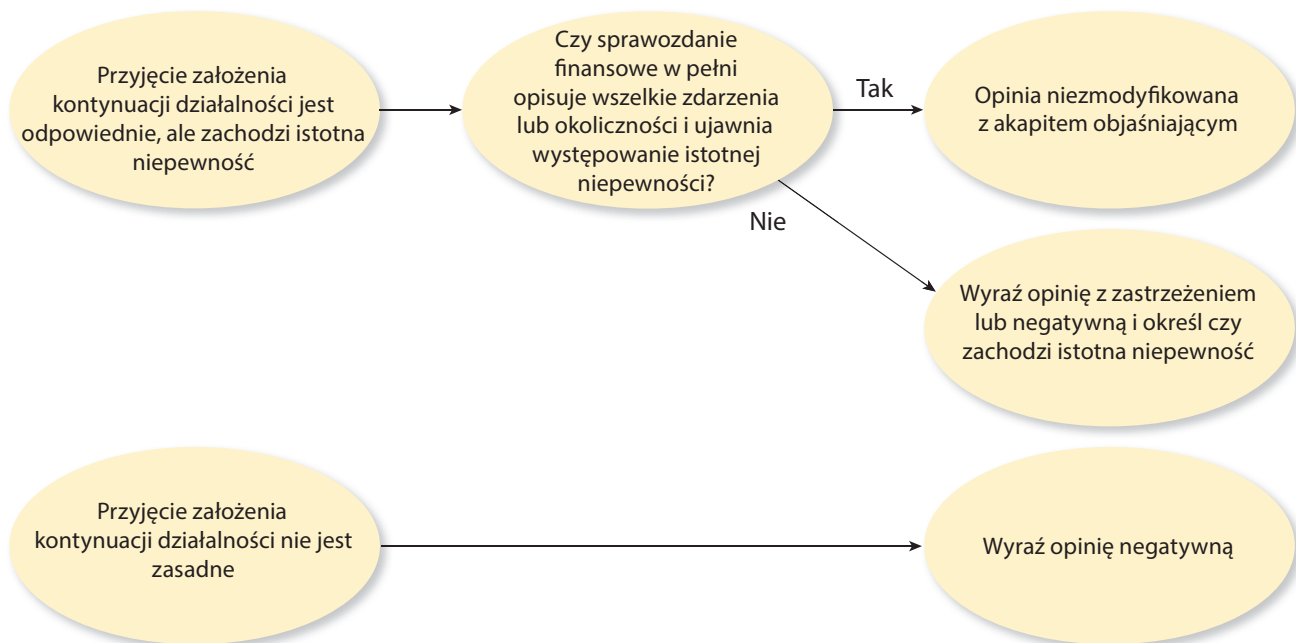
| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 570.17       | <p>Na podstawie uzyskanych dowodów badania biegły rewident rozważa, czy zgodnie z jego osądem, zachodzi istotna niepewność spowodowana zdarzeniami lub uwarunkowaniami, które pojedynczo lub łącznie, mogą budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Istotna niepewność zachodzi, gdy waga jej potencjalnego wpływu i prawdopodobieństwo wystąpienia są takie, że w osądzie biegłego rewidenta jednoznaczne ujawnienie charakteru i skutków tej niepewności jest konieczne w celu: (Patrz: par. A19)</p> <p>(a) rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego - w przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji sprawozdawczości finansowej lub</p> <p>(b) niewprowadzania w błąd przez sprawozdanie finansowe - w przypadku ramowych założeń zgodności.</p> |
| 570.18       | <p>Jeżeli przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne w danych okolicznościach, ale zachodzi istotna niepewność, biegły rewident ustala, czy sprawozdanie finansowe:</p> <p>(a) właściwie opisuje główne zdarzenia lub uwarunkowania, które mogą budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności oraz plany kierownictwa dotyczące tych zdarzeń lub uwarunkowań oraz</p> <p>(b) Zawierają jednoznaczne ujawnienie, że zachodzi istotna niepewność spowodowana zdarzeniami lub uwarunkowaniami, które mogą budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności i z tego względu jednostka może nie móc spieniężyć aktywów i spłacić zobowiązań w toku zwykłej działalności. (Patrz: par. A20)</p>                            |
| 570.19       | <p>Jeżeli w sprawozdaniu finansowym dokonano odpowiedniego ujawnienia, biegły rewident wyraża opinię bez zastrzeżeń i uzupełnia sprawozdanie biegłego rewidenta akapit objaśniający, w celu:</p> <p>(a) podkreślenia, że zachodzi istotna niepewność spowodowana zdarzeniem lub uwarunkowaniem, które może budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności; oraz</p> <p>(b) zwrócenia uwagi na zawartą w sprawozdaniu finansowym notę ujawniającą zagadnienia opisane w paragrafie 18. (Patrz: MSRF 706). (Patrz: par. A21-A22)</p>   |
| 570.20       | <p>Jeżeli w sprawozdaniu finansowym nie zostało zamieszczone odpowiednie ujawnienie, biegły rewident wyraża stosownie do sytuacji opinię z zastrzeżeniem albo opinię negatywną, zgodnie z MSRF 705. W sprawozdaniu biegłego rewidenta biegły rewident stwierdza, że występuje istotna niepewność, która może budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. (Patrz: par. A23-A24)</p>   |
| 570.21       | <p>W przypadku, gdy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności, a według osądu biegłego rewidenta przyjęcie przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdania finansowego założenia kontynuacji działalności nie jest zasadne, biegły rewident wyraża opinię negatywną. (Patrz: par. A25-A26)</p>   |
| 570.22       | <p>W przypadku, gdy kierownictwo odmawia dokonania oceny lub poszerzenia jej zakresu, pomimo prośby biegłego rewidenta, biegły rewident rozważa wpływ takiego działania na sprawozdanie biegłego rewidenta. (Patrz: par. A27)</p>   |
| 570.23       | <p>Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór nad jednostką, o ile nie wszystkie te osoby uczestniczą w zarządzaniu jednostką o rozpoznanych zdarzeniach i uwarunkowaniach, które mogą budzić poważne wątpliwości, co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Komunikowanie się z osobami sprawującym nadzór nad jednostką obejmuje następujące zagadnienia:</p> <p>(a) Czy zdarzenia lub uwarunkowania stanowią istotną niepewność?</p> <p>(b) Czy przyjęcie założenia kontynuacji działalności jest zasadne przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdania? oraz</p> <p>(c) Adekwatność powiązanych ujawnień w sprawozdaniu finansowym.</p>  |

570.24

Jeżeli występuje znaczące opóźnienie zatwierdzenia sprawozdania finansowego przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nad jednostką w stosunku do daty sprawozdania finansowego, biegły rewident zwraca się z zapytaniem o przyczyny tego opóźnienia. Jeżeli biegły rewident sądzi, że opóźnienie może wiązać się ze zdarzeniami lub uwarunkowaniami dotyczącymi oceny kontynuacji działalności, przeprowadza dodatkowe procedury badania zgodnie z paragrafem 16, jak też uwzględnia wpływ opóźnienia na wnioski biegłego rewidenta dotyczące istnienia istotnej niepewności, jak opisuje to paragraf 17.

Ostatnim etapem jest określenie wpływu zidentyfikowanych zdarzeń lub okoliczności na sprawozdanie biegłego rewidenta i jego zakomunikowanie kierownictwu oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, osobom sprawującym nadzór nad jednostką. Poniższa ilustracja podsumowuje wymogi.

Ilustracja 14.5-1





# 15. Streszczenie innych wymogów MSRF

| Zawartość rozdziału  | Odpowiednie MSRF                       |
|--|--|
| Streszczenie wymogów badania w konkretnych MSRF, którymi nie zajęto się w innym miejscu niniejszego Przewodnika. | 250, 402, 501, 510, 600, 610, 620, 720 |

## 15.1 Przegląd

Niniejszy rozdział zawiera streszczenie wymogów badania zawartych w MSRF, którymi nie zajęto się wyraźnie w innych miejscach niniejszego Przewodnika, tak jak wymieniono w poniższej tabeli.

Ilustracja 15.1-1

| MSRF | Tytuł   | Rozdział Odniesienie |
|------|---|----------------------|
| 250  | Uwzględnianie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych  | T1-15.2              |
| 402  | Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej  | T1-15.3              |
| 501  | Dowody badania - rozważania szczególne dotyczące wybranych zagadnień  | T1-15.4              |
| 510  | Zlecenia badania po raz pierwszy - stany początkowe   | T1-15.5              |
| 600  | Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) - uwagi szczególne                                    | T1-15.6              |
| 610  | Korzystanie z wyników pracy audytorów wewnętrznych  | T1-15.7              |
| 620  | Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta  | T1-15.8              |
| 720  | Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe | T1-15.9              |

## 15.2 MSRF 250 - Uwzględnianie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych

Ilustracja 15.2-1

### Oszacowanie ryzyka

Zrozumienie:

- Ram prawnych/regulacyjnych i ich branży/sektora.
- W jaki sposób jednostka stosuje się do ramowych założeń?

Spytaj o zgodność z przepisami prawa i regulacjami.

Sprawdź korespondencję z władzami nadzorującymi i wydającymi zezwolenia.

### Reakcja na ryzyko

Określ przypadki nieprzestrzegania prawa przeprowadzając takie procedury badania jak lektura dokumentów, zwrócenie się z zapytaniem do kierownictwa i badania wiarygodności.

Określ charakter nieprzestrzegania prawa, omów je z kierownictwem jednostki i oceń wpływ na sprawozdanie finansowe.

### Sprawozdawczość

Czy przypadki istotnego nieprzestrzegania prawa odpowiednio ujawniono w sprawozdaniu finansowym?

Przełącz informacje kierownictwu i osobom sprawującym nadzór nad jednostką.

Uzyskaj oświadczenia kierownictwa.

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF   |
|--------------|---|
| 250.10       | <p>Celem biegłego rewidenta jest:</p> <p>(a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania tych przepisów prawa i regulacji, które ogólnie uznaje się za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym;</p> <p>(b) przeprowadzenie określonych procedur badania pomocnych w rozpoznaniu przypadków nieprzestrzegania innych przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe; oraz</p> <p>(c) właściwa reakcja na rozpoznane podczas badania nieprzestrzeganie lub podejrzenie nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji.</p> |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 250.11       | <p>Na potrzeby niniejszego standardu, poniższy termin ma następujące znaczenie:</p> <p>Nieprzestrzeganie / Naruszenie prawa - zaniechanie lub podjęcie przez jednostkę – w sposób zamierzony lub niezamierzony – działania niezgodnego z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami. Do działań tych należą transakcje przeprowadzone przez jednostkę lub w jej imieniu, bądź w jej imieniu przez reprezentujące ją osoby sprawujące nadzór nad jednostką, kierownictwo lub pracowników. Nieprzestrzeganie przepisów prawa i regulacji nie obejmuje indywidualnych niewłaściwych zachowań (niezwiązanych z działalnością gospodarczą jednostki) osób sprawujących nadzór nad jednostką, kierownictwa lub jej pracowników.</p> |

Nieprzestrzeganie przez jednostkę przepisów prawa i regulacji może skutkować istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego.

Odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie przypadków nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji należy do kierownictwa i osób sprawujących nadzór nad jednostką. Działania kierownictwa dotyczące tych czynników ryzyka mogą być następujące:

- prowadzenie rejestru ważniejszych przepisów prawa i rejestru otrzymanych skarg;
- monitorowanie wymogów prawnych i zaprojektowanie procedur kontroli wewnętrznej, aby zapewnić przestrzeganie tych wymogów;
- zatrudnienie doradców prawnych do pomocy przy monitorowaniu wymogów prawnych; oraz
- opracowanie, opublikowanie, wdrożenie i przestrzeganie kodeksu postępowania.

Gdy biegły rewident wykrywa przypadki nieprzestrzegania prawa, należy rozważyć ich wpływ na sprawozdanie finansowe i inne aspekty badania (takie jak rzetelność kierownictwa lub pracowników).

### Oszacowanie ryzyka

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 250.12       | Zapoznając się z jednostką i jej otoczeniem, zgodnie z wymogami MSRF 315, biegły rewident uzyskuje podstawową znajomość:<br>(a) ramowych założeń prawnych i regulacyjnych dotyczących jednostki i branży lub sektora, w którym prowadzi ona działalność oraz określa<br>(b) na ile jednostka przestrzega tych założeń. (Patrz: par. A7)   |
| 250.14       | Biegły rewident przeprowadza następujące procedury badania, pomagające rozpoznaniu przypadków nieprzestrzegania innych przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe: (Patrz: par. A9-A10)<br>(a) kieruje do kierownictwa i, gdy jest to uzasadnione, do osób sprawujących nadzór nad jednostką zapytania, czy jednostka przestrzega tych przepisów prawa i regulacji oraz<br>(b) sprawdza korespondencję, z odpowiednimi organami koncesyjnymi lub regulacyjnymi, jeśli takie istnieją. |

Procedury oszacowania ryzyka wymagają ogólnego zrozumienia ram prawnych i regulacyjnych oraz sposobu, w jaki jednostka przestrzega tych założeń. To ogólne zrozumienie może obejmować zagadnienia przedstawione poniżej.

#### Ilustracja 15.2-2

| Zajmij się   | Opis  |
|--|---|
| Zidentyfikowaniem wymogów prawnych i regulacyjnych mających znaczenie dla sprawozdania finansowego | Które wymogi prawne i regulacyjne zajmują się:<br><ul style="list-style-type: none"> <li>• formą i zawartością sprawozdania finansowego?</li> <li>• zagadnieniami sprawozdawczości finansowej określonymi dla danej branży?</li> <li>• rachunkowością transakcji wynikających z kontraktów rządowych?</li> <li>• naliczaniem bądź uznawaniem kosztów dla celów podatku dochodowego lub kosztów świadczeń emerytalnych?</li> </ul> |

| Zajmij się                           | Opis  |
|--------------------------------------|---|
| Skierowaniem zapytań do kierownictwa | <ul style="list-style-type: none"> <li>Jakie są inne wymogi prawne i regulacyjne, od których można oczekiwać, że mają zasadniczy wpływ na działalność jednostki (np. zezwolenia na działalność, zobowiązania wobec banku, regulacje dotyczące ochrony środowiska, itp.)?</li> <li>Jakie zasady i procedury zastosowano aby: <ul style="list-style-type: none"> <li>zagwarantować zgodność z wymogami prawnymi i regulacyjnymi?</li> <li>zidentyfikować, ocenić i zaksięgować roszczenia sporne?</li> </ul> </li> <li>Jakie regulacje i inne przepisy naruszono, co skutkowało grzywnami, sporem sądowym lub innymi konsekwencjami (o ile takie wystąpiły)?</li> <li>Jakie spory się toczą lub występują inne działania w odniesieniu do domniemanego nieprzestrzegania wymogów prawnych i regulacyjnych?</li> </ul> |
| Sprawdzeniem korespondencji          | Dokonaj przeglądu korespondencji, raportów i innej wymiany informacji z odpowiednimi władzami nadzorującymi lub wydającymi zezwolenia.  |

### Reakcja na ryzyko

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 250.13       | Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące przestrzegania tych przepisów prawa i regulacji, które generalnie uznaje za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień prezentowanych w sprawozdaniu finansowym. (Patrz: par. A8)   |
| 250.15       | W trakcie badania biegły rewident pozostaje wyczulony na to, że inne zastosowane procedury badania mogą mu wskazać przypadki faktycznego lub podejrzanego nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji. (Patrz: par. A11)   |
| 250.16       | Biegły rewident zwraca się z zapytaniem do kierownictwa i, gdy jest to uzasadnione, do osób sprawujących nadzór nad jednostką, o przedstawienie pisemnych oświadczeń, że zostały mu ujawnione wszystkie znane lub podejrzanego przypadki nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważany przy sporządzaniu sprawozdania finansowego. (Patrz: par. A12) |
| 250.17       | W przypadku braku rozpoznanych lub podejrzanego przypadków nieprzestrzegania prawa lub regulacji biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzania procedur badania dotyczących przestrzegania przez jednostkę przepisów prawa i regulacji innych, niż te określone w paragrafach 12-16.   |

Plan badania odnosiłby się do takich kwestii jak przedstawione poniżej.

Ilustracja 15.2-3

| Zajmij się  | Opis   |
|---|--|
| Czy występują przypadki nieprzestrzegania wymogów prawnych i regulacyjnych? | <p>Procedury badania mogą obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• czytanie protokołów i odpowiednich dokumentów, korespondencji itp.</li> <li>• kierowanie zapytań do kierownictwa i doradcy prawnego dotyczących sporów sądowych, roszczeń i oszacowań oraz</li> <li>• przeprowadzanie testów szczegółowych wiarygodności grup transakcji, sald kont lub ujawnień.</li> </ul> |
| Uzyskaniem oświadczenia kierownictwa  | Wymagaj od kierownictwa, aby wszystkie znane przypadki nieprzestrzegania lub podejrzenie nieprzestrzegania wymogów prawnych i regulacyjnych zostały ujawnione.   |

### Zidentyfikowane lub podejrzewane nieprzestrzeganie prawa

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 250.18       | Uzyskawszy informacje dotyczące nieprzestrzegania lub podejrzenia nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, to biegły rewident: (Patrz: par. A13)<br>(a) zaznajamia się z charakterem zdarzenia i okolicznościami, w których ono zaszło; oraz<br>(b) uzyskuje dalsze informacje, które pozwolą na ocenę możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe. (Patrz: par. A14)  |
| 250.19       | Jeśli biegły rewident podejrzewa, że mogło dojść do nieprzestrzegania prawa i regulacji, omawia to zagadnienie z kierownictwem oraz, gdy jest to uzasadnione, z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką. Jeśli kierownictwo lub odpowiednio osoby sprawujące nadzór nad jednostką nie dostarczą wystarczających informacji potwierdzających, że jednostka przestrzega przepisów prawa i regulacji, a wpływ podejrzanego nieprzestrzegania na sprawozdanie finansowe może być w ocenie biegłego rewidenta istotny, wówczas rozważa on konieczność skorzystania z porady prawnej. (Patrz: par. A15-A16) |
| 250.20       | Jeśli nie można uzyskać wystarczających informacji o domniemanym naruszeniu prawa i regulacji, biegły rewident ocenia wpływ braku wystarczających i odpowiednich dowodów badania na opinię biegłego rewidenta.  |
| 250.21       | Biegły rewident ocenia wpływ jaki to naruszenie wywiera na inne aspekty badania, w tym na własne oszacowanie ryzyka i wiarygodność pisemnych oświadczeń oraz podejmuje odpowiednie działania. (Patrz: par. A17-A18)   |
| 250.22       | Jeśli nie wszystkie osoby sprawujące nadzór nad jednostką uczestniczą w zarządzaniu jednostką i z tego względu są świadome, zakomunikowanych już biegłego rewidenta spraw, z którymi wiąże się rozpoznane lub podejrzewane naruszenie, biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór nad jednostką o zauważonych podczas związanych z naruszeniem prawa lub regulacji które nie są sprawami w oczywisty sposób nieistotnymi.  |
| 250.23       | Jeśli w ocenie biegłego rewidenta naruszenie, o którym mowa w paragrafie 22, można uznać za zamierzone i istotne, biegły rewident informuje niezwłocznie o tej sprawie, w najbliższym możliwym terminie, osoby sprawujące nadzór nad jednostką.   |
| 250.24       | Jeśli biegły rewident podejrzewa, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nad jednostką uczestniczą w naruszaniu prawa i regulacji, informuje o tej sprawie kolejny wyższy szczebel kierowniczy w jednostce, o ile o ile takowy istnieje, taki jak komitet audytu lub rada nadzorcza. Jeśli w jednostce nie istnieje wyższy szczebel kierowniczy lub gdy biegły rewident sądzi, że jego informacja może nie wywołać odpowiedniej reakcji lub nie jest pewny, kogo poinformować, rozważa konieczność uzyskania porady prawnej.   |

Gdy podejrzewa się przypadki ewentualnego nieprzestrzegania wymogów prawnych i regulacyjnych, biegły rewident zareagowałby tak jak to przedstawiono poniżej.

Ilustracja 15.2-4

| Kroki | Reakcja biegłego rewidenta  |
|-------|---|
| 1.    | Poznaj charakter czynu i okoliczności. Powinno to wystarczyć do oceny możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe.   |
| 2.    | Udokumentuj ustalenia i omów je z kierownictwem. Jeśli nieprzestrzeganie prawa uważa się za zamierzone i istotne, biegły rewident powinien bezzwłocznie przekazać informacje o tych ustaleniach. Jeśli właściwa informacja o podejrzeniu nieprzestrzegania prawa i potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe nie może być zweryfikowana, biegły rewident powinien rozważyć wpływ braku wystarczających i odpowiednich dowodów badania na opinię biegłego rewidenta. |
| 3.    | Weź pod uwagę konsekwencje nieprzestrzegania prawa w odniesieniu do innych aspektów badania. W szczególności rozważ wiarygodność oświadczeń kierownictwa.   |
| 4.    | Poinformuj o sprawie wyższy szczebel kierowniczy, jeśli jest z nią związane kierownictwo wyższego szczebla lub osoby sprawujące nadzór nad jednostką. Jeśli nie ma wyższego kierownictwa, biegły rewident powinien rozważyć konieczność uzyskania porady prawnej.   |
| 5.    | Wyraź opinię z zastrzeżeniem lub negatywną, jeśli nieprzestrzeganie prawa ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe i nie zostało ono odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym. (Patrz: Tom 2, Rozdział 23).  |

## Dokumentacja

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 250.29       | Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania zidentyfikowane lub podejrzewane przypadki nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji oraz wyniki rozmów z kierownictwem i, gdy jest to uzasadnione, z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką oraz stronami spoza jednostki. (Patrz: par. A21) |

Typowa dokumentacja będzie zawierać:

- kopie odpowiednich zapisów lub dokumentów oraz
- protokoły z przeprowadzonych rozmów z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór nad jednostką oraz innymi stronami spoza jednostki.

### 15.3 MSRF 402 – Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF   |
|--------------|---|
| 402.7        | Celem biegłego rewidenta korzystającego z usług organizacji usługowej jest: <ol style="list-style-type: none"> <li>Poznanie istoty i znaczenia i znaczenia usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływu na mającą znaczenie kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej w zakresie wystarczającym do rozpoznania i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia; oraz</li> <li>Zaprojektowanie oraz przeprowadzenie procedur badania będących reakcją na to ryzyko.</li> </ol> |

Ilustracja 15.3-1

**Oszacowanie ryzyka**

Jakie usługi (mające znaczenie dla badania) są świadczone przez organizacje usługowe?

Jakie kontrole wewnętrzne, odnoszące się do świadczonych usług, działają?

W jakim stopniu polega się na kontrolach działających w organizacji usługowej?

Czy sprawozdania typu 1 lub 2 są dostępne?

**Reakcja na ryzyko**

Czy można uzyskać wystarczające dowody badania od jednostki korzystającej z organizacji usługowej? Jeśli nie:

- Uzgodnij procedury, które mają być przeprowadzone w organizacji usługowej, lub
- Określ czy można mieć zaufanie do sprawozdania typu 2, o ile jest on dostępny.

Zapytaj o zdarzenia dotyczące oszustw lub nieprzestrzegania wymogów prawnych i regulacyjnych.

**Sprawozdawczość**

Nie odnoś się do pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej chyba, że sprawozdanie biegłego rewidenta zostało zmodyfikowane.

Jeśli uzyskano niewystarczające odpowiednie dowody badania, zmodyfikuj sprawozdanie biegłego rewidenta.

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 402.8        | <p>Na potrzeby niniejszego standardu, terminy mają następujące znaczenie:</p> <p>(a) kontrole wspomagające jednostkę korzystającą z organizacji usługowej – kontrole, które, jak zakłada organizacja usługowa projektując swoje usługi, zostaną wprowadzone przez jednostkę korzystającą z jej usług, i które, o ile to niezbędne dla realizacji celów kontrolnych, są zidentyfikowane w opisie systemu.</p> <p>(b) sprawozdanie na temat opisu i modelu kontroli w organizacji usługowej (które w niniejszym standardzie określone jest jako o raporcie typu 1) – Sprawozdanie to zawiera:</p> <p>(i) przygotowany przez kierownictwo organizacji usługowej opis systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli, które zostały zaprojektowane i wdrożone na określoną datę oraz</p> <p>(ii) sprawozdanie biegłego rewidenta organizacji usługowej mające dostarczyć uzasadnionej pewności, poprzez wyrażenie opinii na temat opisu systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli, oraz zaprojektowanych kontroli z punktu widzenia możliwości realizacji określonych celów kontrolnych.</p> |

|                        |  |
|------------------------|--|
| 402.8<br>(ciąg dalszy) | <p>(c) sprawozdanie na temat opisu, modelu kontroli i skuteczności działania kontroli w organizacji usługowej (które w niniejszym standardzie określone jest jako sprawozdanie typu 2).<br/>Sprawozdanie to obejmuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) przygotowany przez kierownictwo organizacji usługowej opis systemu i celów kontroli organizacji usługowej oraz powiązanych kontroli, ich modelu i wdrożenia na dany dzień lub przez określony okres czasu oraz, w niektórych przypadkach, ich skuteczności działania przez określony okres czasu; oraz</li> <li>(ii) sprawozdanie biegłego rewidenta organizacji usługowej, mające dostarczyć uzasadnionej pewności, która obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. opinię biegłego rewidenta organizacji usługowej o systemie i celach kontroli organizacji usługowej i powiązanych kontroli, poprawności zaprojektowania kontroli pod kątem osiągnięcia wyznaczonych celów kontroli, a także skuteczności działania kontroli; oraz</li> <li>b. opis testów kontroli przeprowadzonych przez biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz ich rezultatów.</li> </ul> </li> </ul> <p>(d) biegły rewident organizacji usługowej - biegły rewident, który, na życzenie organizacji usługowej, przedstawia sprawozdanie atestacyjne na temat kontroli organizacji usługowej.</p> <p>(e) organizacja usługowa - organizacja będąca stroną trzecią (lub część organizacji będącej stroną trzecią), która świadczy usługi jednostkom korzystającym stanowiące część ich systemów informacyjnych tych jednostek mających znaczenie dla sprawozdawczości finansowej.</p> <p>(f) system organizacji usługowej - zasady i procedury zaprojektowane, wdrożone i utrzymywane przez organizację usługową w celu świadczenia usług na rzecz jednostek korzystających objętych sprawozdaniem biegłego rewidenta organizacji usługowej.</p> <p>(g) organizacja podwykonawcza - organizacja usługowa wykorzystywana przez inną organizację usługową w celu świadczenia na rzecz jednostek korzystających niektórych usług będących częścią ich systemów informacyjnych, mających znaczenie dla sprawozdawczości finansowej.</p> <p>(h) biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej - biegły rewident, który bada i sporządza sprawozdanie na temat sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej.</p> <p>(i) jednostka korzystająca z organizacji usługowej - jednostka, która korzysta z organizacji usługowej i której sprawozdanie finansowe podlega badaniu.</p> |
|------------------------|--|

Wiele jednostek (w tym bardzo małe) często korzysta z obsługi zewnętrznej dla przetwarzania pewnych czynności finansowych, takich jak:

- płace;
- sprzedaż internetowa;
- usługi IT;
- zarządzanie aktywami (magazynowanie zapasów, inwestycje itp.) oraz
- usługi księgowe. Obejmowałoby to przetwarzanie transakcji, prowadzenie ksiąg rachunkowych i przygotowywanie sprawozdań finansowych.

Organizacje te będące stroną trzecią (świadczące usługi mające znaczenie dla sprawozdawczości finansowej) są nazywane „organizacjami usługowymi”.

Jeżeli korzysta się z organizacji usługowych, biegły rewident musi wziąć pod uwagę wpływ związanych z tym uzgodnień/umów na kontrolę wewnętrzną jednostki. Obejmuje to:

- uzyskanie wystarczających informacji, aby oszacować ryzyko istotnych zniekształceń; oraz
- zaprojektowanie odpowiedniej reakcji.



W mniejszych jednostkach usługi zlecone na zewnątrz mogą z całą pewnością być ważne dla bieżącej działalności jednostki, ale mogą nie mieć znaczenia dla badania. Miałyby to miejsce, gdyby w jednostce były wystarczające kontrole wewnętrzne odnoszące się do ryzyka istotnych zniekształceń lub gdyby można było przeprowadzić procedury badania wiarygodności odnoszące się do rozpoznanych czynników ryzyka.

### UWAGA

Korzystanie z organizacji usługowej w celu przygotowania sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownictwa (i osób sprawujących nadzór nad jednostką) z ich odpowiedzialności za to sprawozdanie finansowe.

Istnieją dwa typy sprawozdań, które mogą być przygotowane przez organizacje usługowe na rzecz korzystających (z ich usług):

- **Sprawozdania typu 1- opis i model kontroli w organizacji usługowej**  
Sprawozdania te dostarczają dowodów na temat modelu i wdrożenia kontroli, ale nie ich skuteczności działania. Sprawozdania takie mogą zawierać dużo informacji, ale mają ograniczone zastosowanie dla biegłego rewidenta w odniesieniu do zrozumienia czy kluczowe kontrole w organizacji usługowej działały skutecznie w trakcie badanego okresu.
- **Sprawozdania typu 2 - opis, model i skuteczność działania kontroli**  
Sprawozdania te mogą być wykorzystane przez biegłego rewidenta dla rozważenia czy:
  - kontrole testowane przez biegłego rewidenta organizacji usługowej mają znaczenie dla transakcji jednostki, sald kont, ujawnień i odnośnych stwierdzeń; oraz
  - testy kontroli biegłego rewidenta organizacji usługowej i ich wyniki są przydatne (tj. z uwagi na długość okresu objętego testami biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz czas, który upłynął od ich przeprowadzenia).

### Oszacowanie ryzyka

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 402.9        | <p>Poznając jednostkę korzystającą z organizacji usługowej zgodnie z MSRF 315, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej poznaje sposób, w jaki jednostka ta korzysta z usług organizacji usługowej w ramach swojej działalności, w tym: (Patrz: par. A1-A2)</p> <p>(a) charakter usług świadczonych przez organizację usługową oraz znaczenie tych usług dla korzystającej z nich jednostki, w tym wpływ tych usług na kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z organizacji usługowej; (Patrz: par. A3-A5)</p> <p>(b) charakter i istotność przetwarzanych transakcji lub kont lub procesów sprawozdawczości finansowej, na które ma wpływ organizacja usługowa; (Patrz: par. A6)</p> <p>(c) stopień interakcji między działalnością organizacji usługowej i jednostki korzystającej z jej usług; oraz (Patrz: par. A7)</p> <p>(d) charakter powiązań między jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową, w tym istotne warunki umowne działań podejmowanych przez organizację usługową. (Patrz: par. A8-A11).</p> |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 402.10       | Poznając kontrolę wewnętrzną mającą znaczenie dla badania zgodnie z MSRF 315, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej dokonuje oceny modelu i wdrożenia odpowiednich kontroli w takiej jednostce, które odnoszą się do usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli, stosowanych w odniesieniu do transakcji przetwarzanych przez organizację usługową. (Patrz: par. A12-A14)   |
| 402.11       | Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej określa, czy w wystarczającym stopniu poznał charakter i znaczenie ważnych dla badania usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływ na mającą znaczenie dla badania kontrolę wewnętrzną jednostki korzystającej z organizacji usługowej, co będzie stanowić podstawę dla rozpoznania i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia.   |
| 402.12       | Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie jest w stanie poznać wystarczająco tych kwestii za pomocą jednostki korzystającej z organizacji usługowej, poznaje je poprzez zastosowanie jednej lub więcej z następujących procedur:<br>(a) uzyskanie sprawozdania typu 1 lub 2, jeśli są dostępne;<br>(b) kontakt z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki korzystającej z usług organizacji usługowej w celu otrzymania określonych informacji;<br>(c) wizyta w organizacji usługowej i przeprowadzenie procedur, które dostarczą koniecznych informacji o właściwych kontrolach w organizacji usługowej; lub<br>(d) skorzystanie z pomocy innego biegłego rewidenta, który przeprowadzi procedury, które dostarczą koniecznych informacji o właściwych kontrolach w organizacji usługowej. (Patrz: par. A15-A20) |

Biegły rewident rozważałby zagadnienia wymienione w poniższej tabeli, jeżeli jednostka korzysta się z organizacji usługowych.

Ilustracja 15.3-2

| Odniesienie do                                     | Opis   |
|--|--|
| Jakie usługi są świadczone (znaczące dla badania)? | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zidentyfikuj:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- charakter świadczonych usług;</li> <li>- istotność przetwarzanych transakcji; i</li> <li>- konta lub procesy sprawozdawczości finansowej, które są od nich zależne.</li> </ul> </li> <li>• Dokonaj przeglądu warunków umowy lub porozumienia zawartego między jednostką korzystającą z organizacji usługowej a organizacją usługową dotyczącej wykonywanych usług.</li> <li>• Określ stopień interakcji (oddziaływania) między organizacją usługową a jednostką korzystającą z organizacji usługowej.</li> <li>• Dokonaj przeglądu raportów organizacji usługowych, biegłych rewidentów organizacji usługowych (w tym oświadczeń kierownictwa), audytorów wewnętrznych lub władz nadzorujących na temat kontroli organizacji usługowej.</li> </ul> |

| Odniesie się do  | Opis   |
|--|--|
| <b>Jakie znaczące kontrole wewnętrzne działają?</b>                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Czy kontrole w organizacji usługowej mają znaczenie dla badania? Jeśli nie, podejście oparte na wiarygodności jest wystarczające. Jeśli tak, biegłemu rewidentowi powinno wystarczyć to, że kontrole w organizacji usługowej są odpowiednio zaprojektowane i wdrożone.</li> <li>• Czy istnieją kontrole przyjęte przez korzystającego z organizacji usługowej (które mogą być testowane), które łagodzą ryzyko przetwarzania, niezależnie od kontroli w organizacji usługowej? Na przykład, kontrole korzystającego z organizacji usługowej w zakresie płac mogą obejmować: <ul style="list-style-type: none"> <li>- porównanie danych przedłożonych organizacji usługowej z raportami organizacji usługowej po przetworzeniu danych,</li> <li>- ponowne przeliczenie przykładowych kwot z listy płac pod względem poprawności obliczeń, oraz</li> <li>- przejrzanie całkowitej kwoty na liście płac pod kątem zasadności.</li> </ul> </li> </ul> |
| <b>Zakres zaufania do kontroli istniejących w organizacji usługowej?</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Uzyskaj jakieś dostępne sprawozdanie typu 1 lub 2. Umowy z organizacją usługową często obejmują dostarczenie takich sprawozdań;</li> <li>• Skontaktuj się z organizacją usługową, aby uzyskać określone informacje;</li> <li>• Odwiedź organizację usługową i wykonaj wymagane procedury; lub</li> <li>• Skorzystaj z pracy innego biegłego rewidenta, aby przeprowadzić wymagane procedury.</li> </ul>   |

#### UWAGA

Sprawdź, czy w sformułowaniach sprawozdań organizacji usługowej nie ma ewentualnych ograniczeń do korzystania z nich. Ograniczenia takie mogą dotyczyć kierownictwa, organizacji usługowej i jej klientów oraz biegłych rewidentów jednostki.

### Reakcja na ryzyko

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 402.13       | <p>Oceniając wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania przedstawionych w sprawozdaniu typu 1 lub 2, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej upewnia się, co do:</p> <p>(a) zawodowych kompetencji biegłego rewidenta organizacji usługowej a także jego niezależności od tej organizacji usługowej; oraz</p> <p>(b) odpowiedniości standardów, w oparciu o które sprawozdanie typu 1 lub 2 zostało przygotowane. (Patrz: par. A21)</p> |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 402.14       | <p>Jeśli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej planuje wykorzystać sprawozdanie typu 1 lub 2 jako dowód badania, wspierający jego poznanie modelu i wdrożenia kontroli w organizacji usługowej, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ocenia, czy opis i model kontroli w organizacji usługowej jest sporządzony na dzień lub za okres, który odpowiada celom biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej;</li> <li>(b) ocenia wystarczalność i odpowiedniość dowodów dostarczonych przez sprawozdanie w celu zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej z organizacji usługowej, która to kontrola ma znaczenie dla badania; oraz</li> <li>(c) określa, czy uzupełniające kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej zidentyfikowane przez organizację usługową są odpowiednimi dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej, a jeśli tak, sprawdza, czy jednostka korzystająca z organizacji usługowej zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole. (Patrz: par. A20-A23)</li> </ul>  |
| 402.15       | <p>Reagując na oszacowane ryzyko zgodnie z MSRF 330, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) określa, czy na podstawie dokumentacji będącej w posiadaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej, wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące stwierdzeń zawartych w sprawozdaniu finansowym są dostępne, a jeśli nie,</li> <li>(b) przeprowadza dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania lub korzysta z usług innego biegłego rewidenta, który przeprowadza takie procedury w organizacji usługowej w jego imieniu. (Patrz: par. A24-A28)</li> </ul>   |
| 402.16       | <p>W przypadku, gdy oszacowanie ryzyka przeprowadzona przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej zawiera oczekiwanie, że kontrola w organizacji usługowej działa skutecznie, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej uzyskuje dowody badania dotyczące operacyjnej skuteczności działania tej kontroli poprzez jedną lub więcej z poniższych procedur:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) uzyskanie sprawozdania typu 2, jeśli jest dostępne.</li> <li>(b) przeprowadzenie odpowiednich testów kontroli w organizacji usługowej lub</li> <li>(c) skorzystanie z usług innego biegłego rewidenta, który przeprowadzi testy kontroli w organizacji usługowej w imieniu biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. (Patrz: par. A29-A30)</li> </ul>  |
| 402.17       | <p>Jeśli, zgodnie z paragrafem 16 (a), biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej planuje wykorzystać sprawozdanie typu 2 jako dowód badania wskazujący na skuteczność działania kontroli w organizacji usługowej, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej ustala, czy sprawozdanie biegłego rewidenta organizacji usługowej dostarcza wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności kontroli, potwierdzając tym samym oszacowanie ryzyka dokonane przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ocenę czy opis, model i skuteczność działania kontroli w organizacji usługowej są sporządzone na dany dzień lub za okres, który odpowiada celom biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej;</li> <li>(b) ustalenie, czy uzupełniające kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej stosowane przez organizację usługową są odpowiednie dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej, a jeśli tak, poznanie, czy jednostki korzystającej z organizacji usługowej zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole, a jeśli tak, przeprowadzenie testów skuteczności ich działania;</li> <li>(c) ocenę odpowiedniości przedziału czasu, w którym przeprowadzono testy kontroli oraz czas, jaki upłynął od przeprowadzenia testów kontroli; oraz</li> <li>(d) ocenę, czy testy kontroli przeprowadzone przez biegłego rewidenta organizacji usługowej oraz ich rezultaty, które zostały opisane w sprawozdaniu biegłego rewidenta organizacji usługowej SA adekwatne do stwierdzeń zawartych w sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz zapewniają wystarczające i odpowiednie dowody badania, wspierające oszacowanie ryzyka dokonane przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej. (Patrz: par. A31-A39)</li> </ul> |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 402.19       | Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej zasięga informacji u kierownictwa jednostki korzystającej z organizacji usługowej, czy organizacja usługowa zgłosiła jednostce korzystającej z organizacji usługowej lub, czy jednostka korzystająca z organizacji usługowej w inny sposób dowiedziała się o wszelkich przypadkach oszustw, naruszenia prawa i regulacji lub nieskorygowania zniekształceń wpływających na sprawozdanie finansowe jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej ocenia, w jakim stopniu zagadnienia te wpływają na charakter, harmonogram i zakres dalszych procedur badania, w tym na sformułowane przez niego wnioski i na jego sprawozdanie. (Patrz: par. A41) |

Reagując na oszacowane ryzyko, biegły rewident rozważałby następujące sprawy.

### Ilustracja 15.3-3

| Odniesie się do   | Opis  |
|---|---|
| Czy mogą być uzyskane w jednostce niezbędne dowody?                     | <p>Jeśli tak, uzyskaj wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące właściwych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym, których to dotyczy.</p> <p>Jeśli nie, przeprowadź dodatkowe procedury, aby uzyskać dowody, takie jak skorzystanie z innego biegłego rewidenta dla przeprowadzenia procedur w organizacji usługowej na rzecz biegłego rewidenta korzystającego z organizacji usługowej.</p>  |
| Określ zakres zaufania, jaki można mieć do sprawozdań typu 1 lub typu 2 | <ul style="list-style-type: none"> <li>rozważ zawodowe kompetencje i niezależność biegłego rewidenta oraz stosowność standardów, według którego wydano sprawozdanie;</li> <li>ocień, czy opis i model kontroli w organizacji usługowej jest sporządzony na dzień lub za okres, który odpowiada celom biegłego rewidenta korzystającego z organizacji usługowej;</li> <li>ocień dowody dostarczone w sprawozdaniu dotyczące zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej z organizacji usługowej mające znaczenie dla badania i czy są wystarczalne i odpowiednie; oraz</li> <li>określ, czy uzupełniające kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej zidentyfikowane przez organizację usługową są odpowiednie dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej, a jeśli tak, sprawdź, czy jednostka korzystająca z organizacji usługowej zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole.</li> </ul> <p>Warto zauważyć, że sprawozdanie typu 1 nie dostarcza dowodów, że kontrole wewnętrzne w organizacji usługowej w danym okresie działają skutecznie. Jeżeli sprawozdanie typu 2 nie jest dostępne, niezbędne może być przeprowadzenie testów kontroli w organizacji usługowej przez biegłego rewidenta lub skorzystanie z innego biegłego rewidenta w celu przeprowadzenia takich testów.</p> |

| Odniesienie do   | Opis  |
|--|---|
| <b>Badanie ewidencji i kontroli korzystającego</b>                       | Tam gdzie jest to możliwe, uzyskaj z ewidencji przechowywanej w jednostce korzystającej z organizacji usługowej wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące odpowiednich stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym.   |
| <b>Uzyskanie dowodów badania od organizacji usługowej</b>                | Jeśli ewidencja korzystającego z organizacji usługowej nie jest wystarczająca, uzyskaj dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli w organizacji usługowej poprzez: <ul style="list-style-type: none"> <li>• uzyskanie sprawozdania typu 2, jeśli jest dostępne;</li> <li>• przeprowadzenie odpowiednich testów kontroli w organizacji usługowej; lub</li> <li>• skorzystanie z pomocy innego biegłego rewidenta, który przeprowadzi testy kontroli w organizacji usługowej na rzecz biegłego rewidenta korzystającego.</li> </ul> |
| <b>Kierowanie zapytań dotyczących znaczących zdarzeń (oszustwa itp.)</b> | Zwróć się z zapytaniem do kierownictwa czy posiada informacje (lub czy otrzymało je od organizacji usługowej) o jakimkolwiek oszustwie, nieprzestrzeganiu wymogów prawnych lub regulacyjnych lub o nieskorygowanych zniekształceniach, które mogą wpłynąć na sprawozdanie finansowe.  |

### Sprawozdawczość

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 402.20       | Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej modyfikuje opinię w swoim sprawozdaniu zgodnie z MSRF 705, jeśli nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących usług świadczonych przez organizację usługową, mających znaczenie dla badania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej. (Patrz: par. A42)   |
| 402.21       | Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie odnosi się do pracy biegłego rewidenta jednostki usługowej w swoim sprawozdaniu zawierającym niezmodyfikowaną opinię, chyba, że wymagają tego przepisy prawa lub regulacje. Jeśli odniesienie takie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulacje, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej wskazuje w swoim sprawozdaniu, że odniesienie takie nie zmniejsza jego odpowiedzialności za opinię z badania. (Patrz: par. A43) |
| 402.22       | Jeśli odniesienie do pracy biegłego rewidenta organizacji usługowej jest istotne dla zrozumienia modyfikacji opinii biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej wskazuje w swoim sprawozdaniu, że odniesienie takie nie zmniejsza jego odpowiedzialności za tę opinię. (Patrz: par. A44)  |

Jeśli korzystano by ze sprawozdania typu 1 lub 2 organizacji usługowej, sprawozdanie biegłego rewidenta na temat jednostki nie musi odnosić się do sprawozdania organizacji usługowej, chyba, że będzie to wymagane przez prawo.

Jednakże, jeśli biegły rewident korzystającego z organizacji usługowej przedstawia zmodyfikowane sprawozdanie biegłego rewidenta z powodu zmodyfikowanej opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta organizacji usługowej, biegłemu rewidentowi korzystającego z organizacji usługowej nie zabrania się zamieszczenia odniesienia do sprawozdania biegłego rewidenta organizacji usługowej, jeśli pomoże to w wyjaśnieniu przyczyny zmodyfikowania opinii biegłego rewidenta korzystającego z organizacji usługowej. W takich przypadkach, od biegłego rewidenta korzystającego z organizacji usługowej wymaga się, by wskazał on w swoim sprawozdaniu, że odniesienie takie nie zmniejsza odpowiedzialności biegłego rewidenta korzystającego z organizacji usługowej za tę opinię.

## 15.4 MSRF 501 - Dowody badania - rozważania szczególne dotyczące wybranych zagadnień

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF   |
|--------------|---|
| 501.3        | Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) istnienia i stanu zapasów;</li> <li>(b) kompletności ujęcia sporów prawnych i roszczeń wobec jednostki oraz</li> <li>(c) prezentacji i ujawniania informacji o segmentach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</li> </ul> |

### Obecność podczas spisu z natury zapasów

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 501.4        | Jeśli zapasy stanowią istotną pozycję w sprawozdaniu finansowym, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące ich istnienia i stanu poprzez: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) obecność podczas spisu zapasów z natury, chyba że jest to niewykonalne w celu: (Patrz: par. A1-A3)               <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) oceny określonych przez kierownictwo instrukcji i procedur dotyczących ewidencji i kontroli wyników spisu zapasów z natury; (Patrz: par. A4)</li> <li>(ii) obserwacji przestrzegania procedur liczenia zapasów określonych przez kierownictwo; (Patrz: par. A5)</li> <li>(iii) inspekcji zapasów oraz (Patrz: par. A6)</li> <li>(iv) kontrolnego przeliczenia wybranych pozycji i (Patrz: par. A7-A8)</li> </ul> </li> <li>(b) przeprowadzenia procedur badania w odniesieniu do ostatecznego wykazu zapasów w celu ustalenia, czy odzwierciedla on dokładnie rzeczywiste wyniki spisu zapasów z natury.</li> </ul> |
| 501.5        | Jeżeli spis z natury zapasów jest przeprowadzany w innym terminie aniżeli ostatni dzień okresu obrotowego, biegły rewident, oprócz zastosowania procedur wymaganych przez paragraf 4, przeprowadza procedury badania niezbędne do uzyskania dowody badania pozwalające stwierdzić, czy zmiany stanu zapasów, które nastąpiły od daty spisu do ostatniego dnia okresu zostały odpowiednio ujęte. (Patrz: par. A9-A11)   |
| 501.6        | Jeżeli ze względu na nieprzewidziane okoliczności biegły rewident nie może być obecny podczas spisu z natury zapasów, przeprowadza on lub obserwuje spis z natury dokonany w innym terminie oraz stosuje procedury badania w odniesieniu do transakcji, które nastąpiły pomiędzy datami spisów.  |
| 501.7        | Jeżeli obecność podczas spisu z natury zapasów jest niemożliwa, biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów. Jeżeli nie jest to możliwe, biegły rewident modyfikuje opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSRF 705. (Patrz: par. A12-A14)   |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 501.8        | Jeżeli zapasy powierzone opiece i kontroli stronie trzeciej stanowią istotną pozycję w sprawozdaniu finansowym, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia i stanu zapasów przeprowadzając jedną lub obydwie z poniższe czynności:<br>(a) uzyskuje bezpośrednio od strony trzeciej potwierdzenie ilości i stanu zapasów należących do jednostki, a powierzonych stronie trzeciej. (Patrz: par. A15)<br>(b) przeprowadza inspekcję lub inne procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach. (Patrz: par. A16) |

Jeżeli stan zapasów jest istotny w sprawozdaniu finansowym, biegły rewident odnosi się do ich istnienia i stanu, tak jak opisano poniżej.

Ilustracja 15.4-1

| Procedura  | Opis  |
|--|---|
| <b>Uczestnicz w spisie z natury</b>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>• oceń instrukcje dotyczącą ewidencjonowania/kontrolowania wyników spisu określone przez kierownictwo;</li> <li>• obserwuj, czy przestrzega się procedur inwentaryzacyjnych określonych przez kierownictwo;</li> <li>• przeprowadź inspekcję zapasów i kontrolnie przelicz wybrane pozycje;</li> <li>• uzgodnij zmiany stanu zapasów, które nastąpiły od daty spisu do ostatniego dnia okresu; oraz</li> <li>• przeprowadź alternatywne procedury badania, jeśli obecność podczas spisu z natury jest niewykonalna.</li> </ul> |
| <b>Potwierdź/ przeprowadź inspekcję zapasów przechowywanych przez strony trzecie</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• poproś o potwierdzenie ilości i stanu przechowywanych zapasów; oraz</li> <li>• przeprowadź inspekcję lub inne właściwe procedury badania.</li> </ul>   |

### Zapytanie o spory prawne i roszczenia

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 501.9        | Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania pozwalające na stwierdzenie, czy występują spory prawne lub roszczenia wobec jednostki, które mogą doprowadzić do wystąpienia ryzyka istotnego zniekształcenia. Do procedur takich zalicza się: (Patrz: par. A17-A19)<br>(a) skierowanie zapytań do kierownictwa oraz, o ile ma to zastosowanie, do innych osób z jednostki, w tym do wewnętrznego działu prawnego;<br>(b) przegląd protokołów z posiedzeń osób sprawujących nadzór nad jednostką oraz korespondencji z zewnętrznym doradcami prawnymi jednostki; oraz<br>(c) sprawdzenie kont, na których ujmowane są koszty usług prawnych. (Patrz: par. A20) |



| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 501.10       | Jeżeli biegły rewident oszacuje ryzyko istotnego zniekształcenia związane z rozpoznanymi sporami prawnymi lub roszczeniami lub gdy przeprowadzone procedury badania wskazują na możliwość istnienia innych istotnych sporów prawnych lub roszczeń, biegły rewident, oprócz przeprowadzenia procedur wymaganych przez inne standardy, dąży do bezpośredniego skontaktowania się z zewnętrznymi doradcami prawnymi jednostki. Czyni to za pomocą pisma z zapytaniem sporządzonego przez kierownictwo, a wysłanego przez biegłego rewidenta, w którym zawarta jest prośba o bezpośredni kontakt z biegłym rewidentem. Jeżeli prawo lub właściwy prawny organ zawodowy nie zezwala na bezpośredni kontakt doradców zewnętrznych jednostki z biegłym rewidentem, biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania. (Patrz: par. A21-A25) |
| 501.11       | Jeżeli:<br>(a) kierownictwo nie wyraża zgody na kontakt lub spotkanie biegłego rewidenta z zewnętrznymi doradcami prawnymi jednostki lub ci ostatni odmawiają udzielenia właściwej odpowiedzi na pismo z zapytaniem lub nie wolno im udzielić odpowiedzi; oraz<br>(b) biegły rewident nie może uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania poprzez zastosowanie alternatywnych procedur badania, modyfikuje on opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSRF 705.   |
| 501.12       | Biegły rewident kieruje do kierownictwa oraz, o ile jest to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór nad jednostką zapytanie o przedłożenie pisemnych oświadczeń potwierdzających, iż wszystkie znane obecnie i potencjalne spory prawne i roszczenia, których skutki należy rozważyć podczas sporządzania sprawozdania finansowego, zostały ujawnione biegłemu rewidentowi oraz ujęte i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.   |

W celu sprawdzenia, czy występują spory prawne i roszczenia, które mogą prowadzić do ryzyka istotnych zniekształceń, biegły rewident przeprowadza procedury wymienione w poniższej tabeli.

Ilustracja 15.4-2

| Procedura  | Opis  |
|--|---|
| Przeprowadź wywiady i przejrzy odpowiednie dokumenty | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Skieruj zapytania do kierownictwa i innych osób;</li> <li>• przejrzyj protokoły ze spotkań osób sprawujących nadzór nad jednostką;</li> <li>• przejrzyj korespondencję jednostki z jej doradcą prawnym; oraz</li> <li>• przejrzyj konta, na których ujmowane są koszty usług prawnych.</li> </ul>  |
| Skontaktuj się z zewnętrznym doradcą prawnym         | W sytuacji, gdy zidentyfikowano lub istnieje podejrzenie, że istnieją spory prawne lub roszczenia, biegły rewident zwraca się z prośbą o przygotowanie przez kierownictwo pisma z zapytaniem, wysyła go sam, prosząc zewnętrznego doradcę prawnego o bezpośrednie szczegółowe poinformowanie o ewentualnych roszczeniach itd. Jeśli procedura ta byłaby niedozwolona lub gdyby kierownictwo odmówiło wyrażenia zgody na skontaktowanie się z zewnętrznym doradcą, należy przeprowadzić procedury alternatywne, takie jak przejrzenie całej dostępnej dokumentacji i kierowanie dodatkowych zapytań. Jeśli procedury alternatywne będą niewystarczające, wtedy opinia biegłego rewidenta uległaby modyfikacji. |
| Uzyskaj oświadczenia kierownictwa                    | Poproś kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nad jednostką o przedłożenie pisemnych oświadczeń potwierdzających, że wszystkie znane obecnie lub potencjalne spory prawne i roszczenia zostały ujawnione i odpowiednio uwzględnione w sprawozdaniu finansowym.  |

## Informacje o segmentach

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 501.13       | <p>Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące prezentacji i ujawniania informacji o segmentach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej poprzez: (Patrz: par. A26)</p> <p>(a) poznanie metod przyjętych przez kierownictwo przy przygotowywaniu informacji o segmentach oraz: (Patrz: par. A27)</p> <p>(i) ocenę, czy takie metody doprowadzić do ujawnienia informacji o segmentach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej; oraz</p> <p>(ii) Testowanie zastosowania tych metod, gdy jest to odpowiednie; oraz</p> <p>(b) przeprowadzenie procedur analitycznych lub innych procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach.</p> |

W związku z tym, że informacje o segmentach często nie mają zastosowania do badania sprawozdań finansowych MSP, niniejszy Przewodnik nie zajmuje się nimi.

## 15.5 MSRF 510 - Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF  |
|--------------|--|
| 510.3        | <p>Przeprowadzając zlecenie badania po raz pierwszy celem biegłego rewidenta związanymi z saldami początkowymi jest zebranie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących tego, czy:</p> <p>(a) salda początkowe zawierają zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres; oraz</p> <p>(b) prawidłowe zasady rachunkowości zastosowane w saldach początkowych były stosowane w sposób ciągły przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za bieżący okres lub czy zmiany, których w nich dokonano, zostały prawidłowo rozliczone oraz odpowiednio zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> |

Niniejszy standard zawiera wytyczne dotyczące sald początkowych, przy zleceniu badania sprawozdania finansowego po raz pierwszy lub gdy sprawozdanie finansowe za poprzedni okres było badane przez innego audytora.

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 510.5        | <p>Biegły rewident zapoznaje się z najbardziej aktualnym sprawozdaniem finansowym, o ile ono istnieje, oraz ze sprawozdaniem poprzedniego biegłego rewidenta na jego temat, o ile zostało sporządzone, pod kątem informacji mających znaczenie dla sald początkowych, w tym również tych podanych w ujawnieniach.</p>   |
| 510.6        | <p>Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy salda początkowe zawierają zniekształcenia wywierające istotny wpływ na sprawozdanie finansowe za bieżący okres poprzez: (Patrz: par. A1-A2)</p> <p>(a) ustalenie, czy salda końcowe poprzedniego okresu zostały prawidłowo przeniesione do ksiąg rachunkowych bieżącego okresu lub w razie konieczności, czy zostały przekształcone;</p> |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
|              | (b) ustalenie, czy salda początkowe odzwierciedlają zastosowanie odpowiednich zasad rachunkowości oraz<br>(c) przeprowadzenie jednego lub kilku poniższych działań: (Patrz: par. A3-A7)<br>(i) przegląd dokumentacji roboczej poprzedniego biegłego rewidenta, celem uzyskania dowodów dotyczących sald początkowych, jeśli sprawozdanie finansowe za poprzedni rok było zbadane.<br>(ii) ocena, czy procedury badania przeprowadzane w bieżącym okresie dostarczają dowodów mających znaczenie dla sald początkowych lub<br>(ii) przeprowadzenie określonych procedur badania, w celu uzyskania dowodów dotyczących sald początkowych. |
| 510.7        | Jeśli biegły rewident uzyskał dowody badania świadczące o tym, że salda początkowe zawierają zniekształcenia, które mogą istotnie wpływać na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, to przeprowadza dodatkowe, odpowiednie w danych okolicznościach procedury badania, w celu ustalenia wpływu tych zniekształceń na sprawozdanie finansowe za bieżący okres. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że zniekształcenia te istnieją w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres, powiadamia o nich odpowiedni szczebel kierownictwa oraz osoby sprawujące nadzór nad jednostką zgodnie z MSRF 450.  |
| 510.8        | Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania, co do tego, czy zasady rachunkowości odzwierciedlone w saldach początkowych były spójnie stosowane przy sporządzaniu sprawozdania finansowego za bieżący okres a zmiany, jakie dokonano w zasadach rachunkowości zostały prawidłowo rozliczone, odpowiednio zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.   |
| 510.9        | Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres było badane przez poprzedniego biegłego rewidenta, a opinia biegłego rewidenta została zmodyfikowana, biegły rewident ocenia skutek sprawy będącej podstawą modyfikacji przy oszacowaniu ryzyka istotnych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres zgodnie z MSRF 315.   |
| 510.10       | Jeśli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących sald początkowych, wówczas wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym zgodnie z MSRF 705. (Patrz: par. A8)  |
| 510.11       | Jeśli biegły rewident stwierdzi, że salda początkowe zawierają istotne zniekształcenie, które w sposób istotny wpływa na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, a wpływ tego zniekształcenia nie jest prawidłowo rozliczony lub nie jest odpowiednio zaprezentowany lub ujawniony, biegły rewident wydaje opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, w zależności od tego, która jest odpowiednia, zgodnie z MSRF 705.  |
| 510.12       | Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że:<br>(a) zasady rachunkowości nie były w bieżącym okresie stosowane do sald początkowych w sposób spójny zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub<br>(b) zmiany zasad rachunkowości nie zostały prawidłowo rozliczone lub nie były odpowiednio zaprezentowane lub ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,<br>biegły rewident zgodnie z MSRF 705 wydaje opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, w zależności od tego, która jest odpowiednia.   |
| 510.13       | Jeśli opinia poprzedniego biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres zawiera modyfikację, która nadal jest aktualna i istotna dla sprawozdania finansowego za bieżący okres, biegły rewident modyfikuje opinię biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym za bieżący okres zgodnie z MSRF 705 oraz MSRF 710. (Patrz: par. A9)  |

Wymogi podsumowane są poniżej.

Ilustracja 15.5-1

| Odniesie się do   | Opis   |
|---|--|
| Czy salda początkowe zawierają zniekształcenia, które mogłyby wpływać na okres bieżący? | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zapoznaj się z najbardziej aktualnym sprawozdaniem finansowym i o ile istnieje, ze sprawozdaniem poprzedniego biegłego rewidenta;</li> <li>• ustal, czy salda końcowe z poprzedniego okresu zostały prawidłowo przeniesione i odzwierciedlają zastosowanie prawidłowych zasad rachunkowości;</li> <li>• dokonaj przeglądu dokumentacji roboczej poprzedniego biegłego rewidenta; oraz</li> <li>• przeprowadź procedury badania w bieżącym okresie, aby uzyskać dowody dotyczące sald początkowych. Jest to szczególnie ważne tam, gdzie sprawozdanie finansowe za poprzedni okres nie zostało zbadane.</li> </ul> |
| Określ wpływ rozpoznanych zniekształceń na bieżący okres                                | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Przeprowadź dodatkowe procedury badania, jakie są odpowiednie w danych okolicznościach;</li> <li>• oceń skutki modyfikacji opinii z badania dokonane przez poprzedniego biegłego rewidenta; oraz</li> <li>• upewnij się, że w bieżącym okresie w sposób spójny zastosowano zasady rachunkowości odzwierciedlone w saldach początkowych.</li> </ul>  |
| Określ wpływ na opinię z badania  | Jeśli zmodyfikowana przez poprzedniego biegłego rewidenta opinia z badania nadal jest aktualna lub salda początkowe zawierają zniekształcenie, które w istotny sposób wpływa na sprawozdanie finansowe za bieżący okres (jego skutek nie został właściwie rozliczony, zaprezentowany lub ujawniony), konieczne byłoby wydanie opinii z zastrzeżeniem lub opinii negatywnej.  |

## 15.6 MSRF 600 - Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) - uwagi szczególne

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF  |
|--------------|--|
| 600.8        | Celami biegłego rewidenta są: <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) ustalenie, czy podjąć się funkcji biegłego rewidenta badającego sprawozdanie finansowe grupy; oraz</li> <li>(b) występując w roli biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe grupy:               <ol style="list-style-type: none"> <li>(i) komunikowanie się w jasny sposób z biegłymi rewidentami części grupy co do zakresu i czasu przeprowadzenia prac związanych z informacjami finansowymi części grupy; oraz w sprawie rezultatów tych prac; oraz</li> <li>(ii) uzyskanie dowodów badania informacji finansowych części grupy oraz procesu konsolidacyjnego, wystarczających i odpowiednich do wyrażenia opinii, czy sprawozdanie finansowe grupy zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</li> </ol> </li> </ol> |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 600.9        | <p>Na potrzeby MSRF, poniższe terminy stosuje się w następującym znaczeniu:</p> <p>(a) część grupy - jednostka lub działalność gospodarcza, dla której kierownictwo grupy lub części grupy sporządza informacje finansowe wymagające włączenia do sprawozdania finansowego grupy (Patrz: par. A2-A4)</p> <p>(b) biegły rewident części grupy - biegły rewident, który na prośbę zespołu wykonującego badanie grupy, przeprowadza badanie informacji finansowych dotyczących części grupy w związku z badaniem grupy. (Patrz: par. A7)</p> <p>(c) kierownictwo części grupy - kierownictwo odpowiedzialne za sporządzenie informacji finansowej dotyczących części grupy.</p> <p>(d) istotność części grupy - istotność części grupy ustalona przez zespół wykonujący badanie grupy kapitałowej.</p> <p>(e) grupa - wszystkie części grupy, których informacje finansowe są włączone do sprawozdania finansowego grupy. Grupa zawsze ma więcej niż jedną część.</p> <p>(f) badanie grupy - badanie sprawozdania finansowego grupy.</p> <p>(g) opinia z badania grupy - opinia z badania sprawozdania finansowego grupy.</p> <p>(h) partner odpowiedzialny za badanie grupy - partner lub inna osoba z firmy audytorskiej, która odpowiada za podjęte zlecenie badania grupy i jego wykonanie oraz za wydane w imieniu firmy audytorskiej sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego grupy. Jeżeli badanie grupy przeprowadzają wspólnie biegli rewidenti, współdziałający partnerzy odpowiedzialni za badanie i ich zespoły wykonujące badanie stają się łącznie partnerem odpowiedzialnym za badanie grupy i zespół wykonującym badanie grupy. Niniejszy MSRF nie zajmuje się relacjami między współdziałającymi biegłymi rewidentami lub pracą, którą jeden ze współdziałającymi biegłych rewidentów wykonuje w związku z pracą innego współdziałającego biegłego rewidenta.</p> <p>(i) zespół wykonujący badanie grupy - partnerzy, w tym partner odpowiedzialny za badanie grupy oraz pracownicy ustalający ogólną strategię badania grupy, komunikujący się z biegłymi rewidentami części grupy, przeprowadzający prace związane z procesem konsolidacji oraz oceniający wnioski wyciągnięte w oparciu o dowody badania, stanowiące podstawę formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym grupy.</p> <p>(j) sprawozdanie finansowe grupy - sprawozdanie finansowe grupy obejmujące informacje finansowe więcej niż jednej części grupy. Termin „sprawozdanie finansowe grupy” odnosi się także do połączonego sprawozdania finansowego obejmującego informacje finansowe sporządzone przez części grupy, które nie mają jednostki dominującej, ale znajdują się pod wspólną kontrolą.</p> <p>(k) kierownictwo grupy - kierownictwo odpowiedzialne za sporządzenie i prezentację sprawozdania finansowego grupy.</p> <p>(l) kontrole na poziomie grupy - kontrole nad sprawozdawczością finansową grupy zaprojektowane, wdrożone i sprawowane przez kierownictwo grupy.</p> <p>(m) znacząca część grupy – Część grupy zidentyfikowana przez zespół wykonujący badanie grupy, która (i) ma szczególne znaczenie finansowe dla grupy lub (ii)co, do której, istnieje prawdopodobieństwo, że ze względu na specyficzny charakter lub okoliczności, zawiera znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy. (Patrz: par. A5-A6)</p> |

Niniejszy standard zawiera wytyczne na temat szczególnych wymogów dotyczących badania grupy. Określa odpowiedzialność, przekazywanie informacji oraz wymogi dla i pomiędzy:

- partnerami odpowiedzialnymi za zlecenie badania grupy, zespołów realizujących zlecenie dla grupy oraz
- biegłymi rewidentami części grupy, którzy wykonują prace (takie jak badanie oddziałów, filii lub jednostek zależnych w grupie) na rzecz zespołu realizującego zlecenie dla grupy i następnie raportują ich wyniki.

Opisane wymogi mogą być także użyteczne w innych sytuacjach, kiedy biegły rewident angażuje innego biegłego rewidenta do części badania sprawozdania finansowego. (Może to obejmować obserwację spisu z natury zapasów lub przeprowadzenie określonych procedur w odległej lokalizacji).

### UWAGA

Definicja części grupy jest szeroka. Zanim dojdiesz do wniosku, że niniejszy standard nie ma zastosowania, upewnij się czy naprawdę nie istnieje znacząca część grupy. Część grupy może wynikać ze struktury organizacyjnej jednostki (taka jak jednostki zależne, oddziały, filie, wspólne przedsięwzięcia lub podmioty, w które zainwestowano - rozliczane księgowo poprzez kapitały własne lub metodą kosztową) lub z systemów sprawozdawczości finansowej zorganizowanych według funkcji, produktu, usługi lub lokalizacji geograficznej.

Jeśli istnieje znacząca część grupy, niniejszy standard określa kilka wymogów odnoszących się do:

- odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie badania grupy;
- planowania badania i istotności;
- oszacowania i reakcji na ryzyko;
- relacji pomiędzy zespołem realizującym zlecenie dla grupy i biegłymi rewidentami części grupy;
- charakteru i zakresu komunikacji oraz
- kontroli na poziomie grupy i procesu konsolidacji.

**Uwaga:** Przy założeniu, że badania grupy nie są tak powszechne w badaniu sprawozdań finansowych MSP, poniższa ilustracja zawiera tylko fragmenty spośród wielu wymogów zawartych w standardzie.

Ilustracja 15.6-1

| Streszczone fragmenty sekcji wymogów                           |  |
|--|--|
| <b>Odpowiedzialność 600.11</b>                                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Partner odpowiedzialny za badanie grupy odpowiada za wyznaczenie kierunków, nadzór i wykonanie badania grupy zgodnie ze standardami zawodowymi.</li> <li>• Sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego grupy nie powołuje się na biegłego rewidenta części grupy.</li> </ul>  |
| <b>Przyjęcie/kontynuacja współpracy i planowanie 600.12-16</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Zespół wykonujący badanie grupy poznaje grupę, jej części i ich otoczenie, na tyle wystarczająco, aby zidentyfikować części grupy, które mogą okazać się znaczące.</li> <li>• Partner odpowiedzialny za badanie grupy uzgadnia warunki zlecenia badania grupy.</li> <li>• Zespół wykonujący badanie grupy ustala ogólną strategię badania grupy kapitałowej i opracowuje plan badania grupy.</li> </ul> |

| <b>Streszczone fragmenty sekcji wymogów</b>                        |  |
|--|--|
| <b>Zrozumienie grupy, jej części i ich środowiska</b><br>600.17-18 | <p>Zespół wykonujący badanie grupy pogłębia znajomość grupy wystarczająco do tego, aby:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• potwierdzić lub zrewidować wstępne rozpoznane części grupy uznane za znaczące; oraz</li> <li>• oszacować ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy spowodowane błędem lub oszustwem.</li> </ul>   |
| <b>Ocena przez biegłego rewidenta części grupy</b><br>600.19-20    | <p>Jeżeli zespół wykonujący badanie grupy zamierza zlecić biegłemu rewidentowi części grupy przeprowadzenie prac związanych z informacjami finansowymi części grupy, zespół wykonujący badanie grupy ocenia następujące elementy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• czy biegły rewident części grupy rozumie wymogi etyczne dotyczące badania grupy i będzie postępować zgodnie z nimi, a w szczególności, czy jest niezależny;</li> <li>• zawodowe kompetencje biegłego rewidenta części grupy;</li> <li>• czy zespół wykonujący badanie grupy będzie w stanie zaangażować się w prace wykonywane przez biegłego rewidenta części grupy w zakresie koniecznym do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania; oraz</li> <li>• czy biegły rewident części grupy działa w otoczeniu regulacyjnym, w którym biegli rewidenci podlegają czynnemu nadzorowi.</li> </ul>  |
| <b>Istotność</b><br>600.21-23                                      | <p>Zespół wykonujący badanie grupy ustala:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• istotność sprawozdania finansowego grupy, jako całości, określoną przy formułowaniu ogólnej strategii badania grupy;</li> <li>• tam, gdzie ma to zastosowanie, dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień przyjąć kwoty niższe od istotności ustalonej dla sprawozdania finansowego grupy;</li> <li>• istotność części grupy, których badanie lub przegląd będą przeprowadzać biegli rewidenci części grupy na potrzeby badania grupy; oraz</li> <li>• próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być uznane za nieistotne dla sprawozdania finansowego grupy.</li> </ul> <p>Zespół wykonujący badanie grupę ocenia także trafność ustalenia istotności wykonawczej określonej przez biegłego rewidenta części grupy na poziomie części grupy.</p>   |
| <b>Reakcja na oszacowane ryzyko</b><br>600.24-31                   | <p>Od biegłego rewidenta wymaga się zaprojektowania i podjęcia odpowiednich działań w celu uwzględnienia oszacowanego ryzyka istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego.</p> <p>Zespół wykonujący badanie grupy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ustala rodzaj prac, które wykona sam, lub w jego imieniu wykonają je biegli rewidenci części grupy w związku z informacjami finansowymi części grupy;</li> <li>• ocenia stosowność dalszych procedur badania wymagających przeprowadzenia, jako reakcji na rozpoznane znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy; oraz</li> <li>• ocenia stosowność, kompletność i dokładność korekt konsolidacyjnych i przeksięgowania, jak też, czy występują czynniki ryzyka oszustwa lub oznaki istnienia możliwej stronniczości kierownictwa.</li> </ul> <p>W przypadku części grupy, która jest znacząca ze względu na jej szczególne finansowe znaczenie dla grupy, zespół wykonujący badanie grupy, lub w jego imieniu biegły rewident części grupy, przeprowadza badanie informacji finansowych części grupy stosując istotność części grupy.</p> |

| Streszczone fragmenty sekcji wymogów                                 |  |
|--|--|
| <b>Procesy działalności gospodarczej 600.32-37</b>                   | <p>Zespół wykonujący badanie grupy projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania procesu konsolidacji, odpowiednie do oszacowanych czynników ryzyka istotnych zniekształceń sprawozdania finansowego grupy wynikające z procesu konsolidacji. Obejmuje to ocenę, czy wszystkie części grupy zostały włączone do sprawozdania finansowego grupy.</p> <p>Jeżeli sprawozdanie finansowe grupy obejmuje sprawozdanie finansowe części grupy, które ma inną datę zakończenia okresu sprawozdawczego niż grupa, to wykonujący badanie grupy ocenia, czy do tego sprawozdania finansowego wprowadzono odpowiednie korekty zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p>  |
| <b>Zdarzenia po dacie bilansu 600.38-39</b>                          | <p>Zespół wykonujący badanie grupy lub biegli rewidenci części grupy przeprowadzają procedury zaprojektowane w celu zidentyfikowania zdarzeń po dacie bilansu, które mogą wymagać korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym grupy.</p> <p>Zespół wykonujący badanie grupy prosi biegłych rewidentów części grupy, aby powiadomili zespół wykonujący badanie grupy, jeżeli posiadają informacje o zdarzeniach po dacie bilansu.</p>  |
| <b>Komunikowanie się z biegłym rewidentem części grupy 600.40-41</b> | <p>Zespół wykonujący badanie grupy przekazuje na czas swoje wymogi biegłemu rewidentowi części grupy. Przekazane informacje określają prace do wykonania, czemu mają służyć te prace oraz formę i zakres informacji przekazywanych przez biegłego rewidenta części grupy zespołowi wykonującemu badanie grupy. Mogą one obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• potwierdzenie, że biegły rewident części grupy będzie współpracował z zespołem wykonującym badanie grupy;</li> <li>• stosowne wymogi etyczne i niezależności;</li> <li>• istotność części grupy;</li> <li>• rozpoznane znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy kapitałowej wywołane oszustwem lub błędem, które jest ważne dla pracy biegłego rewidenta części grupy oraz</li> <li>• listę podmiotów powiązanych sporządzoną przez kierownictwo grupy oraz przekazywanie na czas informacji o podmiotach powiązanych, które nie zostały wcześniej wskazane przez kierownictwo grupy lub przez zespół wykonujący badanie grupy.</li> </ul> <p>Zespół wykonujący badanie grupy prosi biegłego rewidenta części grupy o informowanie go o sprawach istotnych dla formułowania wniosków związanych z badaniem grupy. Na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• przestrzeganie przez biegłego rewidenta części grupy: <ul style="list-style-type: none"> <li>- wymogów etycznych, w tym niezależności oraz kompetencji zawodowych oraz</li> <li>- wymogów zespołu wykonującego badanie grupy;</li> </ul> </li> <li>• jakie informacje finansowe części grupy się przedstawia;</li> <li>• przypadki nieprzestrzegania przepisów prawa lub regulacji;</li> <li>• lista nieskorygowanych zniekształceń;</li> <li>• oznaki wskazujące na możliwą stronniczość kierownictwa;</li> </ul> |



| Streszczone fragmenty sekcji wymogów  |   |
|---|---|
| <b>Komunikowanie się z biegłym rewidentem` części grupy 600.40-41</b><br><i>(ciąg dalszy)</i>                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>• opis wszelkich wykrytych istotnych niedociągnięć kontroli wewnętrznej na poziomie części grupy;</li> <li>• inne znaczące sprawy, o których biegły rewident części grupy zakomunikował lub zamierza zakomunikować osobom sprawującym nadzór nad częścią grupy, w tym o oszustwie lub o podejrzeniu oszustwa;</li> <li>• wszelkie informacje, które mogą mieć znaczenie dla badania grupy, w tym niespójności zauważone w pisemnych oświadczeniach, o które biegły rewident części grupy poprosił kierownictwo części grupy; oraz</li> <li>• ogólne spostrzeżenia, wnioski lub opinie biegłego rewidenta części grupy.</li> </ul>  |
| <b>Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania 600.42-45</b>                                      | <p>Zespół wykonujący badanie grupy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• omawia znaczące sprawy wynikające z oceny dowodów odpowiednio z biegłym rewidentem części grupy, kierownictwem części grupy lub z kierownictwem grupy; oraz</li> <li>• ustala, czy konieczny jest przegląd innych ważnych części dokumentacji badania biegłego rewidenta części grupy.</li> </ul> <p>Jeżeli praca wykonana przez biegłego rewidenta części grupy nie jest wystarczająca, to zespół wykonujący badanie grupy określa, jakie dodatkowe procedury należy przeprowadzić i czy powinien je przeprowadzić biegły rewident części grupy czy też zespół wykonujący badanie grupy.</p> <p>Zespół wykonujący badanie grupy ocenia, czy w wyniku przeprowadzonych procedur badania uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania.</p> <p>Partner odpowiedzialny za badanie grupy ocenia skutki, jakie dla opinii z badania grupy mają nieskorygowane zniekształcenia oraz wszelkie przypadki niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.</p>  |
| <b>Komunikowanie się z kierownictwem grupy kapitałowej i osobami sprawującymi nadzór nad grupą kapitałową 600.46-49</b> | <p>Zespół wykonujący badanie grupy ustala, które rozpoznane niedociągnięcia kontroli wewnętrznej należy zakomunikować kierownictwu grupy i osobom sprawującym nadzór nad jednostką.</p> <p>Jeżeli rozpoznano oszustwo zespół wykonujący badanie grupy na czas przekazuje wiadomość kierownictwu odpowiedniego szczebla grupy.</p> <p>Zespół odpowiedniego szczebla grupy przedstawia następujące sprawy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ogólny zarys rodzajów prac, które będą przeprowadzane w związku z informacjami finansowymi części grupy;</li> <li>• ogólny zarys charakteru planowanego zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy w prace, które biegli rewidenci części grupy mają wykonać w związku z informacjami finansowymi znaczących części grupy;</li> <li>• przypadki, kiedy ocena pracy biegłego rewidenta części grupy dokonana przez zespół wykonujący badanie grupy daje podstawy do obaw co, do jakości pracy tego biegłego rewidenta;</li> <li>• wszelkie ograniczenia zakresu badania grupy, przykładowo, kiedy dostęp zespołu wykonującego badanie grupy do informacji został ograniczony; oraz</li> <li>• oszustwo lub podejrzenie oszustwa z udziałem kierownictwa grupy, kierownictwa części grupy, pracowników mających znaczący udział w kontrolach na poziomie grupy lub innych osób, gdy oszustwo doprowadziło do istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy.</li> </ul> |

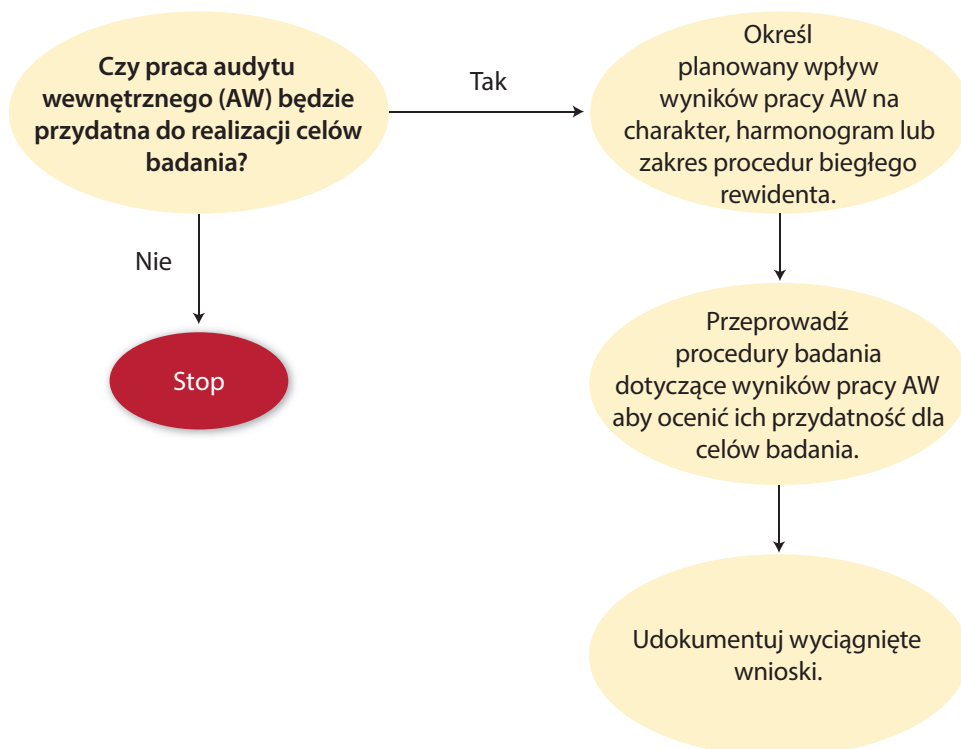
## Streszczone fragmenty sekcji wymagań

|                            |  |
|----------------------------|--|
| <b>Dokumentacja 600.50</b> | <p>Zespół wykonujący badanie grupy zamieszcza w dokumentacji badania następujące sprawy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• analizę części grupy, ze wskazaniem, które z nich są znaczące oraz rodzaj prac przeprowadzonych w związku z informacjami finansowymi części grupy;</li> <li>• charakter, harmonogram i zakres zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy w prace wykonywane przez biegłych rewidentów znaczących części grupy, w tym, gdzie to możliwe, przegląd właściwych części dokumentacji badania biegłych rewidentów części grupy oraz zawartych w nich wniosków dokonany przez zespół wykonujący badanie grupy; oraz</li> <li>• pisemne informacje wymieniane między zespołem wykonującym badanie grupy a biegłymi rewidentami części grupy na temat wymagań określonych przez zespół wykonujący badanie grupy.</li> </ul> |
|----------------------------|--|

**15.7 MSRF 610 - Korzystanie z wyników pracy audytorów wewnętrznych**

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF   |
|--------------|---|
| 610.6        | <p>Celem biegłego rewidenta, w przypadku, gdy w jednostce działa audyt wewnętrzny, który zdaniem biegłego rewidenta ma znaczenie dla badania, jest:</p> <p>(a) ustalenie czy i w jakim zakresie korzystać z określonych wyników pracy audytorów wewnętrznych; oraz</p> <p>(b) jeśli korzysta się z określonych wyników pracy audytorów wewnętrznych, ustalenie czy ta praca jest odpowiednia do realizacji celów badania.</p> |

Ilustracja 15.7-1



| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 610.8        | Biegły rewident ustala:<br>(a) czy wyniki pracy audytorów wewnętrznych są wystarczające dla realizacji celów badania; i<br>(b) jeśli tak, to ustala planowany wpływ wyników pracy audytorów wewnętrznych na charakter, harmonogram lub zakres procedur biegłego rewidenta.  |
| 610.9        | Ustalając, czy wyniki pracy audytorów wewnętrznych są wystarczająca dla realizacji celów badania, biegły rewident ocenia:<br>(a) cele realizowane przez audyt wewnętrzny;<br>(b) fachowe kompetencje audytorów wewnętrznych;<br>(c) czy praca audytorów wewnętrznych została wykonana z należytą starannością zawodową; oraz<br>(d) czy możliwa jest skuteczna komunikacja pomiędzy audytorami wewnętrznymi a biegłym rewidentem. (Patrz: par. A4)  |
| 610.10       | Określając planowany wpływ wyników pracy audytorów wewnętrznych na charakter, harmonogram lub zakres procedur biegłego rewidenta, biegły rewident bierze pod uwagę:<br>(a) charakter i zakres wykonania określonej pracy lub mającej być wykonaną przez audytorów wewnętrznych;<br>(b) oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, poszczególnych grup transakcji, sald kont i ujawnień; oraz<br>(c) poziom subiektywizmu związany z oceną dowodów badania zgromadzonych przez audytorów wewnętrznych na poparcie odpowiednich stwierdzeń. (Patrz: par. A5)   |
| 610.11       | Biegły rewident, aby korzystać z wyników określonych prac audytorów wewnętrznych, ocenia wyniki tych prac i przeprowadza procedury badania dla ustalenia ich przydatności do swoich celów. (Patrz: par. A6)   |
| 610.12       | Biegły rewident, aby ustalić odpowiedniość wyników prac audytorów wewnętrznych do swoich celów ocenia, czy:<br>(a) pracę wykonali audytorzy wewnętrzni posiadający odpowiednie przygotowanie specjalistyczne i umiejętności.<br>(b) praca była właściwie nadzorowana, sprawdzona i udokumentowana;<br>(c) uzyskano odpowiednie dowody badania umożliwiające audytorom wewnętrznym wyciągnięcie racjonalnych wniosków;<br>(d) wyciągnięte wnioski są odpowiednie do okoliczności i wszelkie sprawozdania sporządzone przez audytorów wewnętrznych są zgodne z wynikami wykonanej pracy; oraz<br>(e) wszelkie wyjątki lub nietypowe sprawy ujawnione przez audytorów wewnętrznych zostały należycie wyjaśnione. |
| 610.13       | W przypadku, gdy biegły rewident korzysta z wyników pracy audytorów wewnętrznych, to włącza do dokumentacji badania wnioski z oceny odpowiedniości wyników pracy audytorów wewnętrznych i informacje o przeprowadzonych przez siebie procedurach badania zgodnie z paragrafem 11.   |

### Przegląd

W większych jednostkach, dział audytu wewnętrznego często tworzony jest po to by kontrolować skuteczność różnych aspektów kontroli wewnętrznej. Zakres działań audytu wewnętrznego może obejmować:

- nadzorowanie pewnych elementów kontroli wewnętrznej;
- sprawdzanie informacji finansowych i operacyjnych;
- przegląd działalności operacyjnej;
- przegląd przestrzegania wymogów prawnych i regulacyjnych;
- zarządzanie ryzykiem; i/lub
- nadzór.

Tam, gdzie cele i zakres pracy audytu wewnętrznego obejmują przegląd kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową, biegły rewident może polegać na pracy audytora wewnętrznego (podlegającej im odpowiednio), aby zmodyfikować charakter i zakres swoich procedur. Jednakże, z uwagi na to, że audytorzy wewnętrznymi są zatrudniani przez jednostkę i stanowią część jej kontroli wewnętrznej nie są oni zupełnie niezależni. Wskutek tego, nie można polegać na ich pracy w takim samym zakresie jak na wykonywanej przez zespół realizujący badanie.

### Podsumowanie wymogów

Poniższa ilustracja przedstawia podsumowanie wymogów.

Ilustracja 15.7-2

| Zadanie  | Rozważania  |
|--|---|
| Czy praca audytu wewnętrznego będzie wystarczająca dla realizacji celów badania?     | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Jakie są cele i zakres działania audytu wewnętrznego?</li> <li>• Na ile obiektywne (niezależne) jest działanie audytu wewnętrznego?</li> <li>• Czy audytorzy wewnętrznymi mają fachowe kompetencje?</li> <li>• Czy ich praca będzie wykonana z należytą starannością zawodową?</li> <li>• Czy komunikacja pomiędzy audytorami wewnętrznymi i biegłymi rewidentami jest skuteczna?</li> </ul>   |
| Jaki wpływ na badanie będzie miało zaufanie do pracy audytu wewnętrznego?            | <p>Weź pod uwagę:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• charakter i zakres wykonania określonej pracy lub mającej być wykonaną przez audytora wewnętrznego;</li> <li>• oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, poszczególnych grup transakcji, sald kont i ujawnień; oraz</li> <li>• poziom subiektywizmu wiążący się z oceną dowodów badania zgromadzonych przez audytorów wewnętrznych na poparcie odpowiednich stwierdzeń.</li> </ul>   |
| Oceń stosowność pracy audytorów wewnętrznych pod kątem oparcia się na niej w badaniu | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Czy audytorzy wewnętrznymi wykonujący pracę posiadali odpowiednie szkolenie specjalistyczne i umiejętności?</li> <li>• Czy praca była odpowiednio nadzorowana, sprawdzona i udokumentowana?</li> <li>• Czy uzyskano właściwe dowody badania umożliwiające audytorom wewnętrznymi wyciągnięcie uzasadnionych wniosków?</li> <li>• Czy wyciągnięte wnioski są odpowiednie do okoliczności?</li> <li>• Czy raporty sporządzone przez audytorów wewnętrznych są zgodne z wynikami wykonanej pracy?</li> <li>• Czy wszelkie wyjątki lub nietypowe zagadnienia ujawnione przez audytorów wewnętrznych zostały odpowiednio wyjaśnione?</li> </ul> |
| Udokumentuj wyniki   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wyciągnięte wnioski dotyczące oceny stosowności pracy audytorów wewnętrznych i</li> <li>• opis procedur badania przeprowadzonych przez biegłego rewidenta w stosunku do tej pracy.</li> </ul>  |

### Sprawozdawczość

Biegły rewident jest wyłącznie odpowiedzialny za wyrażenie opinii z badania i odpowiedzialności tej nie ogranicza fakt skorzystania przez niego z wyników pracy audytorów wewnętrznych. W związku z tym, nie może być odniesienia się do pracy audytorów wewnętrznych w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

## 15.8 MSRF 620 - Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF  |
|--------------|--|
| 620.5        | Celem biegłego rewidenta jest:<br>(a) ustalenie, czy należy skorzystać z pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta oraz<br>(b) w przypadku korzystania z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta ustalenie, czy wyniki tej pracy odpowiadają celom biegłego rewidenta. |

Ilustracja 15.8-1

### Oszacowanie ryzyka

Czy do uzyskania dowodów badania konieczny jest ekspert powołany przez biegłego rewidenta? Jeśli tak:

- Jakie będą wymagane procedury?
- Czy wybrany ekspert posiada wiedzę, jest kompetentny i obiektywny?

Czy potrafimy zrozumieć charakter pracy wykonanej przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta?

Uzgodnij warunki zlecenia z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta.

### Reakcja na ryzyko

Oceń przydatność wyników pracy wykonanej przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta w tym ustalenia, wnioski, zastosowane założenia i źródła danych.

Określ, czy wymagane są dalsze prace wiążące się z badaniem.

### Sprawozdawczość

Nie nawiązuj do wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta chyba, że sprawozdanie biegłego rewidenta zostało zmodyfikowane.

Jeśli uzyskano niewystarczające odpowiednie dowody badania, zmodyfikuj sprawozdanie biegłego rewidenta.

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 620.6        | <p>Na potrzeby niniejszego standardu, poniższe terminy mają następujące znaczenie:</p> <p>(a) ekspert powołany przez biegłego rewidenta - osoba lub organizacja posiadająca wiedzę z dziedziny innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której wyniki pracy w tej dziedzinie są wykorzystywane przez biegłego rewidenta jako pomoc przy uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta może być wewnętrzny ekspert biegłego rewidenta, (którym może być partner lub członek personelu, w tym personelu zatrudnionego tymczasowo przez firmę biegłego rewidenta lub firmę należącą do sieci) lub zewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta. (Patrz: par. A1-A3)</p> <p>(b) kompetencje - umiejętności, wiedza i doświadczenie w określonej dziedzinie.</p> <p>(c) ekspert powołany przez kierownictwo - osoba lub organizacja posiadająca wiedzę z dziedziny innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której wyniki pracy w tej dziedzinie są wykorzystywane przez jednostkę, jako pomoc przy sporządzaniu sprawozdań finansowych</p> |

W niektórych sytuacjach, biegły rewident może potrzebować dodatkowej wiedzy (innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa), aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania. Może to wymagać skorzystania z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, który zapewniłby dowody badania w formie raportów, opinii, wycen i oświadczeń. Pewne przykłady zawarto w poniższej tabeli.

Ilustracja 15.8-2

|   |   |
|---|---|
| <p><b>Czy występuje potrzeba powołania przez biegłego rewidenta eksperta?</b></p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Specjaliści od inwentaryzacji zapasów;</li> <li>• wycena aktywów, takich jak grunty i budynki, urządzenia i maszyny, dzieła sztuki, kamienie szlachetne, zapasy i złożone instrumenty finansowe;</li> <li>• określenie ilości lub fizycznego stanu aktywów, takich jak składowane minerały, kopaliny i zasoby ropy naftowej oraz okresu użyteczności urządzeń i maszyn;</li> <li>• oszacowanie wartości przy zastosowaniu specjalistycznych technik lub metod, takich jak wycena aktuarialna;</li> <li>• analiza złożonych lub nietypowych zagadnień prawa podatkowego;</li> <li>• pomiar zakończonych prac i tych potrzebnych do zakończenia, w kontraktach w toku; oraz</li> <li>• opinie prawne dotyczące interpretacji umów, ustaw i regulacji.</li> </ul> |
|---|---|

Niniejszy standard zawiera wytyczne, w jaki sposób praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta może być wykorzystana, jako wystarczający dowód badania.

W niektórych przypadkach, biegły rewident, choć nie jest ekspertem w odpowiedniej dziedzinie, innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, może być w stanie uzyskać wystarczającą wiedzę takiej dziedziny, aby przeprowadzić badanie bez pomocy powołanego przez siebie eksperta. Taką wiedzę można uzyskać poprzez:

- doświadczenie w badaniu jednostek wymagających podobnej wiedzy;
- edukację lub profesjonalny rozwój w konkretnej dziedzinie. Mogą to być formalne kursy lub dyskusje, (ale nie konsultacje, kiedy to ekspertowi przedstawia się odnośne fakty) z ekspertami posiadającymi wiedzę z odnośnej dziedziny.
- Dyskusje z biegłymi rewidentami, którzy przeprowadzali podobne zlecenia.

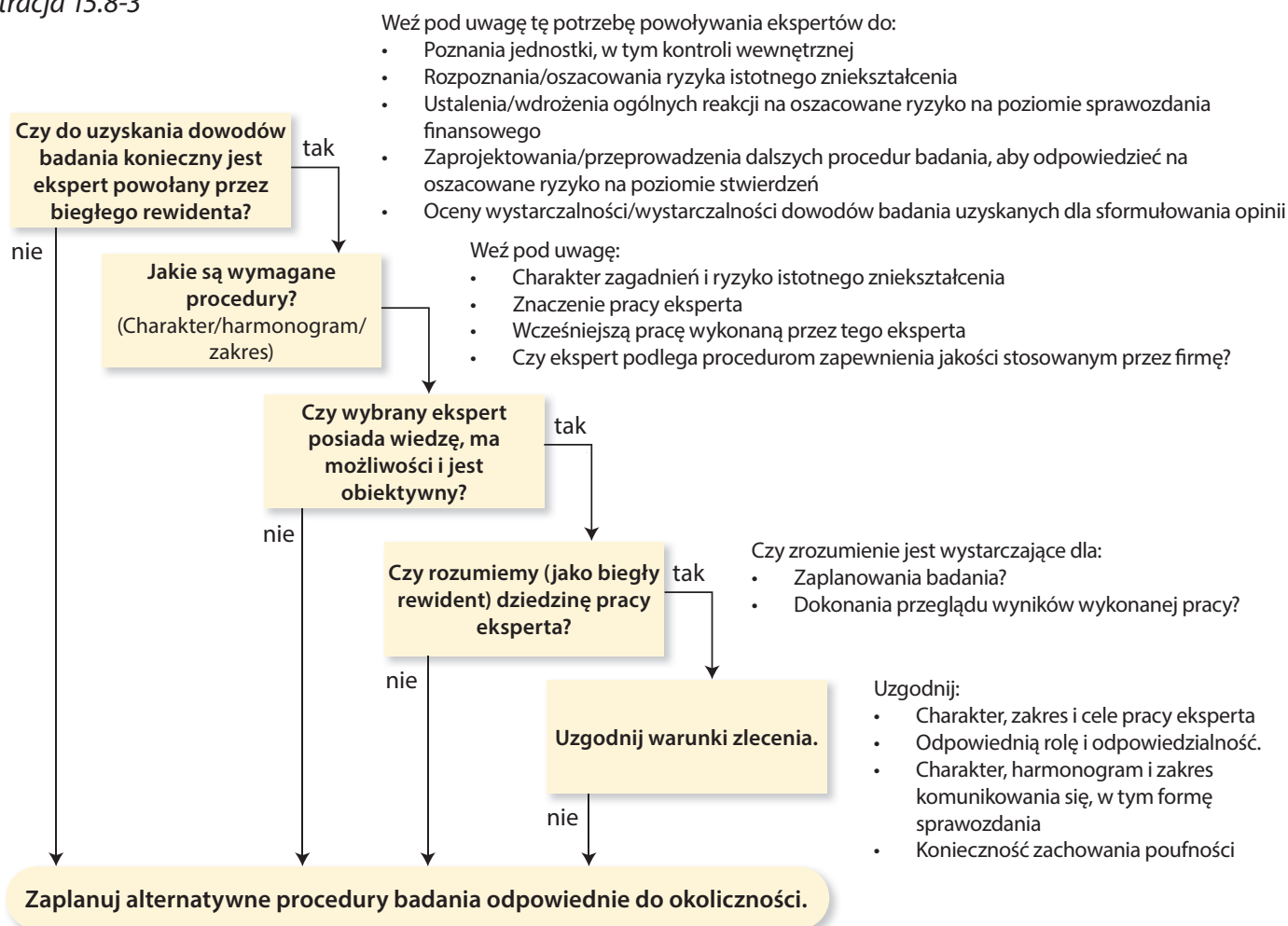
**Uwaga:** Niezależnie od tego, czy korzysta się z wyników pracy eksperta czy nie, biegły rewident zachowuje wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania.

## Oszacowanie ryzyka

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 620.7        | Jeżeli wiedza z dziedziny innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa jest konieczna do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident ustala, czy skorzystać z wyników pracy powołanego przez siebie eksperta. (Patrz: par. A4-A9)   |
| 620.8        | <p>Charakter, harmonogram i zakres procedur badania stosowanych przez biegłego rewidenta zgodnie z wymogami paragrafów 9-13 niniejszego standardu różnią się zależnie od okoliczności. Ustalając charakter, harmonogram i zakres tych procedur badania biegły rewident bierze pod uwagę zagadnienia obejmujące: (Patrz: par. A10)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) rodzaj sprawy, której dotyczy praca eksperta;</li> <li>(b) ryzyko istotnego zniekształcenia sprawy, której dotyczy praca tego eksperta;</li> <li>(c) znaczenie pracy tego eksperta dla badania;</li> <li>(d) wiedzę i doświadczenie biegłego rewidenta dotyczące pracy wcześniej wykonanej przez tego eksperta; oraz</li> <li>(e) czy ekspert ten podlega zasadom i procedurom zapewnienia jakości stosowanym przez biegłego rewidenta. (Patrz: par. A11-A13)</li> </ul> |
| 620.9        | Biegły rewident ocenia, czy powołany przez niego ekspert posiada niezbędne dla celów biegłego rewidenta kompetencje, umiejętności i obiektywizm. W przypadku powoływania przez biegłego rewidenta zewnętrznego eksperta, ocena obiektywizmu obejmuje informacji na temat udziałów i powiązań, które mogą stwarzać zagrożenie dla obiektywizmu tego eksperta. (Patrz: par. A14-A20)  |
| 620.10       | <p>Biegły rewident w stopniu wystarczającym poznaje dziedzinę wiedzy, w której specjalizuje się powołany przez niego ekspert, co umożliwi biegłemu rewidentowi: (Patrz: par. A21-A22)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ustalenie charakteru, zakresu i celów pracy tego eksperta dla celów biegłego rewidenta oraz</li> <li>(b) ocenę wystarczalności tej pracy dla celów biegłego rewidenta.</li> </ul>  |
| 620.11       | <p>Biegły rewident uzgadnia, w miarę potrzeby na piśmie, następujące sprawy z powołanym przez siebie ekspertem: (Patrz: par. A23-A26)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) charakter, zakres i cele pracy eksperta; (Patrz: par. A27)</li> <li>(b) odpowiednią rolę i odpowiedzialność biegłego rewidenta i eksperta; (Patrz: par. A28-A29)</li> <li>(c) charakter, harmonogram i zakres komunikowania się biegłego rewidenta z ekspertem, w tym formę wszelkich sprawozdań przedkładanych przez tego eksperta; oraz (Patrz: par. A30)</li> <li>(d) konieczność przestrzegania przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta wymogów zachowania poufności informacji. (Patrz: par. A31)</li> </ul>   |

Poniższa tabela podsumowuje rozważania dotyczące powoływania eksperta przez biegłego rewidenta.

Ilustracja 15.8-3



Ilustracja 15.8-4

| Wyż pod uwagę  | Omówienie   |
|--|---|
| <b>Czy do uzyskania dowodów badania konieczny jest ekspert biegłego rewidenta?</b> | Wyż pod uwagę konieczność powołania eksperta w stosunku do: <ul style="list-style-type: none"> <li>• poznania jednostki, w tym kontroli wewnętrznej;</li> <li>• rozpoznania / oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia;</li> <li>• ustalenia / wdrożenia ogólnych reakcji na oszacowane ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego;</li> <li>• zaprojektowania / przeprowadzenia dalszych procedur badania, aby odpowiedzieć na oszacowane ryzyko na poziomie stwierdzeń; oraz</li> <li>• oceny wystarczalności / przydatności dowodów badania uzyskanych dla sformułowania opinii.</li> </ul> |
| <b>Jakie są wymagane procedury?</b>  | Wyż pod uwagę: <ul style="list-style-type: none"> <li>• charakter zagadnień i ryzyko istotnego zniekształcenia;</li> <li>• znaczenie wyników pracy eksperta dla badania;</li> <li>• wcześniejszą pracę wykonaną przez tego eksperta (o ile była wykonana); oraz</li> <li>• czy ekspert podlega zasadom i procedurom zapewnienia jakości stosowanej przez firmę biegłego rewidenta.</li> </ul>   |



| Weź pod uwagę   | Omówienie   |
|---|---|
| <p><b>Czy wybrany przez biegłego rewidenta ekspert posiada wiedzę, ma możliwości i jest obiektywny?</b></p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kompetencje dotyczą rodzaju i poziomu wiedzy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta.</li> <li>• Możliwości dotyczą zdolności eksperta powołanego przez biegłego rewidenta do zastosowania wiedzy w warunkach zlecenia (tj. położenia geograficznego, dostępności czasu i zasobów).</li> <li>• Obiektywizm dotyczy możliwych skutków stronniczości, konfliktu interesów lub wpływu innych osób na zawodowy lub gospodarczy osąd eksperta powołanego przez biegłego rewidenta.</li> </ul> <p>Inne czynniki do rozważania obejmują:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• osobiste doświadczenie z wcześniejszej pracy tego eksperta;</li> <li>• rozmowy z tym ekspertem;</li> <li>• rozmowy z innymi osobami, którym znana jest praca tego eksperta;</li> <li>• wiedzę na temat kwalifikacji tego eksperta, członkostwa w organizacji zawodowej lub stowarzyszeniu branżowym, prawa do wykonywania zawodu lub innych form zewnętrznego uznania;</li> <li>• opublikowane prace lub książki tego eksperta; oraz</li> <li>• zasady i procedury zapewnienia jakości firmy biegłego rewidenta</li> </ul>   |
| <p><b>Czy rozumiemy, (jako biegły rewident) dziedzinę wiedzy eksperta?</b></p>                              | <p>Czy wystarczająco rozumiemy dziedzinę pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, aby:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• zaplanować badanie; oraz</li> <li>• dokonać przeglądu wyników wykonanej pracy?</li> </ul>  |
| <p><b>Uzgodnienie warunków zlecenia</b></p>   | <p>Ustalając warunki zlecenia, weź pod uwagę takie czynniki jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dostęp eksperta powołanego przez biegłego rewidenta do wrażliwych lub poufnych informacji o jednostce;</li> <li>• odpowiednie role lub odpowiedzialność biegłego rewidenta i eksperta powołanego przez biegłego rewidenta;</li> <li>• wymogi prawne lub regulacyjne pochodzące z wielu jurysdykcji;</li> <li>• złożoność wymaganej pracy;</li> <li>• wcześniejsze doświadczenie eksperta powołanego przez biegłego rewidenta z jednostką; oraz</li> <li>• zakres pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta oraz jej znaczenie w badaniu.</li> </ul> <p>Pisemna umowa odnosiłaby się do:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• charakteru, zakresu i celu pracy eksperta;</li> <li>• odpowiednich ról i odpowiedzialności;</li> <li>• charakteru, harmonogramu i zakresu komunikowania się, w tym format sprawozdania; oraz</li> <li>• konieczności zachowania wymogów poufności.</li> </ul> <p>Załącznik do MSRF 620 przedstawia sprawy, które biegły rewident może rozważyć w celu ich włączenia do pisemnej umowy z zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta.</p> |

## Ocena wykonanej pracy

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 620.12       | Biegły rewident ocenia, czy wyniki pracy eksperta powołanego przez niego odpowiadają celom biegłego rewidenta, w tym: (Patrz: par. A32)<br>(a) przydatność i zasadność ustaleń lub wniosków eksperta oraz ich spójność z innymi dowodami badania; (Patrz: par. A33- A34)<br>(b) jeżeli wyniki pracy eksperta opierają się na znaczących założeniach oraz zastosowaniu metod - przydatność i zasadność tych założeń i metod w danych okolicznościach; oraz (Patrz: par. A35-A37)<br>(c) jeżeli wyniki pracy eksperta opierają się na danych źródłowych, które są znaczące dla pracy eksperta - przydatność, kompletność i dokładność tych danych źródłowych. (Patrz: par. A38-A39) |
| 620.13       | Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że wyniki pracy powoływanego przez niego eksperta nie odpowiadają celom biegłego rewidenta, wówczas: (Patrz: par. A40)<br>(a) uzgadnia z tym ekspertem charakter i zakres dalszej pracy, która powinna być wykonana przez tego eksperta lub<br>(b) przeprowadza dodatkowe procedury badania odpowiednie do okoliczności.  |

## Ilustracja 15.8-5

Oceń rzetelność  
pracy wykonanej  
przez eksperta

Oceń przydatność/zasadność:

- ustaleń/wniosków eksperta oraz spójności z innymi dowodami badania;
- kluczowych założeń i zastosowanych metod w danych okolicznościach;
- danych źródłowych, w tym ich dokładności.

Uzgodnij z ekspertem charakter/zakres dalszej pracy, która powinna być wykonana.

Jeśli prace są niewystarczające, zaplanuj dodatkowe procedury badania odpowiednie do okoliczności.

Jeżeli wyniki pracy eksperta są niesatysfakcjonujące lub niespójne z innymi dowodami, biegły rewident powinien rozstrzygnąć tę sprawę. Może to wymagać:

- omówienia jej z jednostką i ekspertem;
- zastosowania dodatkowych procedur badania;
- możliwości powołania innego eksperta; lub
- zmodyfikowania sprawozdania biegłego rewidenta.

## Sprawozdawczość

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 620.14       | Biegły rewident w swoim sprawozdaniu zawierającym niezmodyfikowaną opinię nie nawiązuje do wyników pracy powołanego przez siebie eksperta, chyba, że wymaga tego prawo lub regulacja. Jeżeli prawo lub regulacja wymaga takiego nawiązania, biegły rewident zaznacza w swoim sprawozdaniu, że nawiązanie to nie ogranicza jego odpowiedzialności za wyrażoną opinię. (Patrz: par. A41) |
| 620.15       | Jeżeli biegły rewident w swoim sprawozdaniu odnosi się do wyników pracy powoływanego przez siebie eksperta, ponieważ odniesienie to jest przydatne dla zrozumienia modyfikacji opinii biegłego rewidenta, biegły rewident zaznacza w swoim sprawozdaniu, że nawiązanie to nie ogranicza odpowiedzialności za tę opinię. (Patrz: par. A42)  |

Sprawozdanie biegłego rewidenta nie nawiązuje do pracy eksperta. Takie odniesienie mogłoby być błędnie zrozumiane, jako modyfikacja opinii biegłego rewidenta lub podział odpowiedzialności, a żadne z nich nie jest zamierzone.

Jednakże, jeżeli w wyniku zaangażowania eksperta biegły rewident zdecyduje wydać zmodyfikowane sprawozdanie biegłego rewidenta, w wyjaśnianiu charakteru modyfikacji przydatnym, może być odniesienie się lub opisanie pracy eksperta, w tym ujawnienie tożsamości i stopnia jego zaangażowania. W takich okolicznościach biegły rewident powinien przed zamieszczeniem takiego odniesienia uzyskać zgodę eksperta. Jeżeli takiej zgody nie otrzymał, a sądzi, że odniesienie do pracy eksperta jest potrzebne, biegły rewident może zasięgnąć porady prawnej.

### 15.9 MSRF 720 - Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdanie finansowe

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF  |
|--------------|--|
| 720.4        | Celem biegłego rewidenta jest stosowna reakcja w przypadku, gdy dokumenty zawierające zbadane sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat obejmują inne informacje, które mogłyby podważyć wiarygodność obu tych sprawozdań. |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 720.6        | Biegły rewident zapoznaje się z innymi informacjami, aby wykryć ewentualną istotną niespójność ze zbadanym sprawozdaniem finansowym.  |
| 720.7        | Biegły rewident odpowiednio uzgadnia z kierownictwem lub z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką uzyskanie dostępu do innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta. Jeżeli nie jest możliwe uzyskanie dostępu do wszystkich innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident zapoznaje się z nimi w najbliższym możliwym terminie. (Patrz: par. A5)  |
| 720.8        | Jeżeli biegły rewident, zapoznając się z innymi informacjami, stwierdzi istotną niespójność, to ustala, czy korekty wymaga zbadane sprawozdanie finansowe czy też inne informacje.  |
| 720.9        | Jeżeli niezbędna jest zmiana sprawozdania finansowego, ale kierownictwo odmawia dokonania zmiany, biegły rewident modyfikuje opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSRF 705.   |
| 720.10       | Jeżeli niezbędna jest zmiana innych informacji, ale kierownictwo odmawia dokonania zmiany, biegły rewident informuje o tym osoby sprawujące nadzór nad jednostką, o ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką; oraz<br>(a) włącza do sprawozdania biegłego rewidenta akapit „Inne sprawy” opisujący istotne niespójności zgodnie z MSRF 706;<br>(b) odmawia wydania sprawozdania biegłego rewidenta; lub<br>(c) wypowiada zlecenie badania, prawo dopuszcza taką możliwość. (Patrz: par. A6-A7) |
| 720.11       | Jeżeli niezbędna jest zmiana zbadanych sprawozdań finansowych, biegły rewident postępuje zgodnie z odpowiednimi wymogami MSRF 560.  |
| 720.12       | Jeżeli niezbędna jest zmiana innych informacji, a kierownictwo zgadza się na jej dokonanie, biegły rewident przeprowadza niezbędne w tych okolicznościach procedury. (Patrz: par. A8)   |
| 720.13       | Jeżeli niezbędna jest zmiana innych informacji, ale kierownictwo odmawia jej dokonania, biegły rewident powiadamia osoby sprawujące nadzór nad jednostką, chyba, że nie wszystkie osoby sprawujące nadzór nad jednostką uczestniczą w zarządzaniu jednostką, o swoich obawach dotyczących innych informacji oraz podejmuje dalsze stosowne działania. (Patrz: par. A9)  |

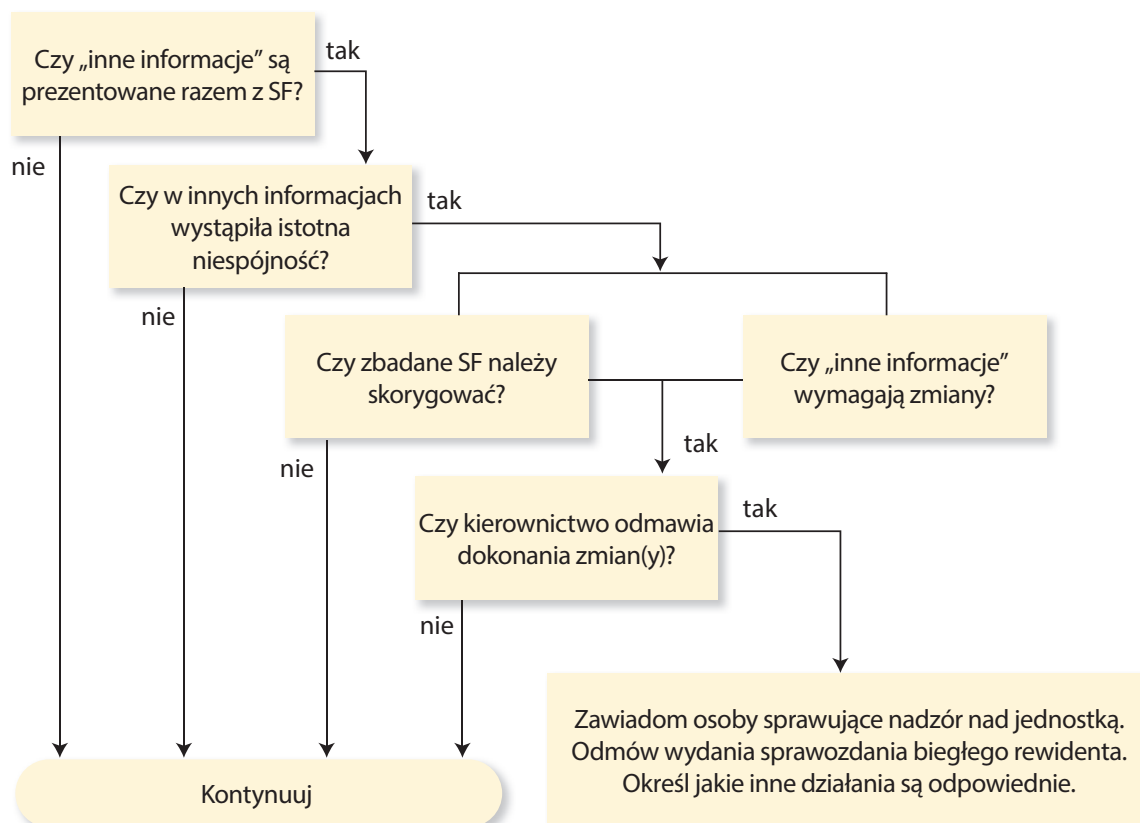
| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 720.14       | Jeżeli w celu wykrycia istotnych niespójności biegły rewident, zapoznając się z innymi informacjami, stwierdza oczywiste istotne zniekształcenie faktu, wówczas omawia tę sprawę z kierownictwem. (Patrz: par. A10)  |
| 720.15       | Jeżeli po takim omówieniu biegły rewident nadal uważa, że nastąpiło oczywiste istotne zniekształcenie faktu, to prosi kierownictwo o konsultację z posiadającą odpowiednie kwalifikacje stroną trzecią, na przykład doradcą prawnym jednostki i analizuje uzyskaną poradę.   |
| 720.16       | Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że inne informacje zawierają istotnie zniekształcony fakt, którego korekty kierownictwo odmawia, wówczas biegły rewident powiadamia osoby sprawujące nadzór nad jednostką o swoich obawach dotyczących innych informacji, o ile nie wszystkie osoby sprawujące nadzór nad jednostką uczestniczą w zarządzaniu jednostką, oraz podejmuje dalsze stosowne działania. (Patrz: par. A11) |

### Przegląd

Niektóre jednostki, takie gdzie występuje wielu interesariuszy, mogą publikować raport roczny (na papierze lub elektronicznie) albo dołączać do zbadanego sprawozdania finansowego pewne dodatkowe informacje. W takim przypadku, biegły rewident jest odpowiedzialny za przeczytanie ich, aby zidentyfikować wszelkie informacje, które mogłyby podważyć wiarygodność sprawozdania finansowego i sprawozdania biegłego rewidenta. Gdyby biegły rewident znalazł takie informacje, musi podjąć odpowiednie kroki, w celu ich skorygowania.

Podsumowanie niektórych kluczowych wymogów jest opisane poniżej.

Ilustracja 15.9-1



# 16. Dokumentacja badania

| Zawartość rozdziału   | Odpowiednie MSRF                     |
|---|--------------------------------------|
| Różne wymogi związane z dokumentacją planowania badania, uzyskanymi dowodami badania i ich ostatecznym przechowywaniem. | MSKJ 1, 220, 230, 240, 300, 315, 330 |

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF   |
|--------------|---|
| 230.5        | Celem biegłego rewidenta jest sporządzenie dokumentacji, która zawiera: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) wystarczające i odpowiednie dane będące podstawą dla sprawozdania biegłego rewidenta; oraz</li> <li>(b) dowody na to, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSRF i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.</li> </ul> |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 230.6        | Na potrzeby niniejszego standardu, poniższe terminy mają następujące znaczenie: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) dokumentacja badania - zapis przeprowadzonych procedur, uzyskanych dowodów badania mających znaczenie oraz wyciągniętych przez biegłego rewidenta wniosków (czasem są także używane terminy takie jak: „dokumentacja robocza” lub „dokumenty robocze”).</li> <li>(b) akta badania - jeden lub więcej katalogów lub innych środków służących przechowywaniu w postaci fizycznej lub elektronicznej, zawierające zapisy składające się na dokumentację badania dotyczącą konkretnego zlecenia.</li> <li>(c) doświadczony biegły rewident - osoba (z firmy audytorskiej lub spoza niej) posiadająca praktyczne doświadczenie w badaniu i wykazująca się rozsądnym rozumieniem:               <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) procesów badania;</li> <li>(ii) MSRF oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych;</li> <li>(iii) środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka; oraz</li> <li>(iv) zagadnień badania i sprawozdawczości finansowej odpowiednich do branży jednostki.</li> </ul> </li> </ul> |
| 230.7        | Biegły rewident sporządza na czas dokumentację badania. (Patrz: par. A1)  |

## 16.1 Przegląd

Dokumentacja akt badania (prowadzona zarówno na papierze, jak i elektronicznie) odgrywa decydującą rolę:

- ułatwiając zespołowi realizującemu zlecenie zaplanowanie i przeprowadzenie badania;
- zapewniając dowody, dla wykazania, że planowane procedury badania były faktycznie przeprowadzone;
- pomagając dokonującym przeglądu zlecenia (w tym osobom dokonującym kontroli jakości zlecenia) w spełnianiu ich obowiązków zgodnie ze standardami zawodowymi;
- przy rejestrowaniu osądów wiążących się z formułowaniem opinii biegłego rewidenta; oraz
- przy rejestrowaniu zagadnień o ciągłym znaczeniu dla przyszłych badań jednostki.

### UWAGA

Nie ma potrzeby dokumentowania tych wymogów MSRF, które nie są odpowiednie w danych okolicznościach. Ma to zastosowanie, gdy cały MSRF nie jest odpowiedni (przykładowo MSRF 610, gdy w jednostce nie działa audyt wewnętrzny) lub gdy wymóg MSRF ma charakter warunkowy i warunek ten nie jest spełniony.

Dobra dokumentacja badania jest odpowiednio zorganizowana i dostarcza opisu wykonanej pracy, uzyskanych dowodów badania, zastosowanych znaczących zawodowych osądów i wyciągniętych wniosków.

#### Ilustracja 16.1-1

|  |   |
|--|---|
| <b>Potrzeba (Cel) dokumentacji akt badania</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Stanowi podstawę wniosków biegłego rewidenta dotyczących każdego ważnego stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym.</li> <li>• Wykazuje, że przeprowadzone zlecenie jest zgodne ze standardami zawodowymi.</li> <li>• Wykazuje, że stanowiące podstawę zapisy księgowo są zgodne lub uzgodnione ze sprawozdaniem finansowym.</li> </ul> |
|--|---|

Dokumentacja z badania mniejszych jednostek jest na ogół mniej obszerna niż dla większych jednostek. Ma to szczególne zastosowanie gdy:

- partner odpowiedzialny za badanie sam wykonuje wszystkie czynności związane z badaniem. Dokumentacja badania nie będzie obejmować zagadnień związanych z dyskusją w grupie zespołu badającego, przydziału obowiązków lub nadzoru; oraz
- pewne zagadnienia są tak proste, że mogą być z łatwością omówione w jednym dokumencie zawierającym odpowiednie odsyłacze do potwierdzających dokumentów roboczych. Może to obejmować jeden lub więcej obszarów, takich jak zrozumienie jednostki i jej kontroli wewnętrznej, ogólną strategię badania i plan badania, istotność, oszacowanie ryzyka, odnotowane znaczące zagadnienia oraz wyciągnięte wnioski.

Wiele innych MSRF zawiera szczególne wymogi dokumentacji, które służą objaśnieniu wymogów zawartych w MSRF 230. Poniższa tabela zawiera odniesienia do paragrafów w MSRF, które zawierają szczególne wymogi związane z dokumentacją. Nie oznacza to, że w innych MSRF nie ma wymogów dokumentacji, które nie są zawarte na poniższej liście.

Ilustracja 16.1-2

| MSRF | Tytuł  | Paragrafy |
|------|--|-----------|
| 210  | Uzgadnianie warunków zlecenia badania  | 10-12     |
| 220  | Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych  | 24-25     |
| 230  | Dokumentacja badania   | Wszystkie |
| 240  | Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw           | 44-47     |
| 250  | Uwzględnianie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych                                 | 29        |
| 260  | Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór  | 23        |
| 300  | Planowanie badania sprawozdań finansowych  | 12        |
| 315  | Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia         | 32        |
| 320  | Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania  | 14        |
| 330  | Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka   | 28-30     |
| 450  | Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania   | 15        |
| 540  | Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień                | 23        |
| 550  | Podmioty powiązane   | 28        |
| 600  | Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) - uwagi szczególne | 50        |
| 610  | Korzystanie z wyników pracy audytorów wewnętrznych   | 13        |

## 16.2 Struktura akt badania

Ogólne zasady firmy obejmują obszar ustalający strukturę akt badania i indeksowania. Jednak spójne zastosowanie standardowego indeksu ma wiele zalet, w tym:

- umożliwia łatwe zlokalizowanie konkretnych dokumentów roboczych i rozdzielenie pomiędzy członków zespołu badającego;
- ułatwia dokonywanie przeglądu akt przez różne osoby, takie jak kierownik, partner odpowiedzialny za zlecenie, weryfikator i nadzorujący kontrolę jakości;
- zapewnia spójność między poszczególnymi aktami badania w firmie; oraz
- pomaga realizować funkcje kontroli jakości, takie jak sprawdzanie brakujących podpisów końcowych, niepoprawnych odniesień i niejasnych notatek z przeglądu.

Dokumentacja badania zorganizowana jest zwykle według logicznego podziału pracy przy zastosowaniu systemu indeksowania. Jeśli akta są elektroniczne, indeksowanie może mieć formę folderów lub podfolderów. W miarę jak tworzony jest każdy fragment dokumentacji badania, nadawane mu będzie unikalne odniesienie, które bezpośrednio jest powiązane z ogólnym indeksem akt.

Na poniższej ilustracji przedstawiono dwa przykłady ewentualnych indeksów akt badania. Przykład pierwszy grupuje dokumenty według etapu procesu badania, na którym przygotowywane są dokumenty. Warto zauważyć, że (w papierowej wersji akt) dokumenty końcowe zwykle umieszczane są na początku

segregatora z aktami, aby łatwo się było do nich odnosić. Drugi indeks grupuje dokumenty według obszarów sprawozdania finansowego, takich jak np.: zobowiązania, należności, przychody itd. W aktach tych wszystkie dokumenty odnoszące się do oszacowania ryzyka i reakcji na ryzyko dla zapasów przechowywane byłyby w części dotyczącej zapasów. Trzecią alternatywą byłoby połączenie tych obu podejść oraz uporządkowanie pewnych dokumentów według etapu procesu badania, a innych według obszarów sprawozdania finansowego.

Ilustracja 16.2-1

| Indeks według etapów badania<br>(fragmenty indeksu) |  | Indeks według obszarów<br>sprawozdania finansowego<br>(fragmenty indeksu) |  |
|---|--|---|--|
| 100-200   | Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta   | 10  | Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta                         |
| 201-300   | Zeznania podatkowe itp.  | 11  | Notatki dotyczące skompletowania akt, listy kontrolne itp.                       |
| 301-400   | Skompletowanie akt takich jak notatki dotyczące znaczących decyzji, listy kontrolne i oświadczenia zarządu | 12  | Ogólna strategia badania   |
| 401-500   | Planowanie badania, w tym strategia badania i istotność  | 15  | Istotność  |
| 501-600   | Oszacowanie ryzyka, w tym zrozumienie jednostki i kontroli wewnętrznej                                     | A   | Środki pieniężne   |
| 601-700   | Reakcja na ryzyko, w tym szczegółowe plany dotyczące obszarów sprawozdania finansowego                     | C   | Należności   |
| 701-799   | Inne dokumenty potwierdzające takie jak zestawienia obrotów i sald oraz raporty                            | D   | Zapasy   |
| 800   | Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej   | BB  | Zobowiązania krótkoterminowe   |
|   |  | DD  | Zobowiązania długoterminowe  |
|   |  | 20  | Przychody  |
|   |  | 30  | Zakupy   |
|   |  | 40  | Płace  |
|   |  | 50  | Sprawy podatkowe   |
|   |  | 100   | Zdarzenia po dacie bilansu   |
|   |  | 120   | Zobowiązania warunkowe   |
|   |  | 150   | Inne dokumenty potwierdzające takie jak: zestawienia obrotów i sald oraz raporty |



### 16.3 Często zadawane pytania dotyczące dokumentacji badania

Często zadawane pytania dotyczące dokumentacji badania są następujące:

Ilustracja 16.3-1

| Pytanie   | Odpowiedź   |
|---|---|
| <b>Kto jest właścicielem akt badania?</b>   | O ile wymogi prawne i regulacyjne nie stanowią inaczej, dokumentacja badania jest własnością firmy audytorskiej.  |
| <b>Czy w aktach badania trzeba przechowywać kopie zbadanych dokumentów jednostki?</b>                                 | Nie. Wszystko czego się wymaga, to pewnych cech identyfikujących transakcje/procedury, które zostały przeprowadzone, tak aby w razie konieczności praca mogła być powtórzona lub mogły być zbadane wyjątki. Cechy identyfikujące obejmują: <ul style="list-style-type: none"> <li>• daty i unikalne numery transakcji w przypadku testów szczegółowych;</li> <li>• zakres procedury i zastosowana populacja (tj. wszystkie zapisy księgowo w dzienniku przekraczające określoną kwotę);</li> <li>• źródło, punkt wyjścia i przedział próbkowania dla próbkowania systematycznego;</li> <li>• w przypadku zapytań skierowanych do pracowników, ich nazwiska, stanowiska służbowe i daty przeprowadzenia wywiadu; oraz</li> <li>• w przypadku obserwacji, obserwowany proces lub zdarzenie, osoby mające z nimi związek, pełnione przez nie funkcje oraz miejsce i czas przeprowadzania obserwacji.</li> </ul> Jeśli uzna się to za stosowne, można jednak włączyć wyciągi lub kopie dokumentów jednostki (takich jak znaczące umowy i porozumienia). |
| <b>Czy każdą stronę akt badania należy parafować i datować przez sporządzającego, a następnie przez weryfikatora?</b> | Nie. Narzucenie obowiązku parafowania dokumentacji roboczej, (kto przeprowadził i kto dokonał przeglądu prac wiążących się z badaniem) związane jest z odpowiedzialnością zespołu przeprowadzającego badanie. Nie oznacza to jednak, że każda strona akt dokumentacji roboczej musi być parafowana i datowana. Przykładowo, dowód przygotowania i dokonania przeglądu może być zalecany dla każdej sekcji, modułu lub jednostki w aktach, aniżeli dla poszczególnych stron. Przygotowanie dokumentacji roboczej (zwykle na poziomie asystentów) i jej szczegółowy przegląd (zwykle na poziomie kierownika) polegałby na parafowaniu każdej sekcji dokumentacji roboczej, modułu lub jednostki, podczas gdy ogólny przegląd (na poziomie partnera) polegałby tylko na przejrzaniu kluczowych sekcji akt, w których zajęto się znaczącym ryzykiem lub dokonano znaczącego zawodowego osądu.   |
| <b>Czy wszystkie przypadki rozważań i zastosowań zawodowego osądu powinny być udokumentowane?</b>                     | Nie. Nie jest konieczne, ani możliwe dokumentowanie przez biegłego rewidenta każdego rozważanego zagadnienia lub zawodowego osądu, którego dokonał. Tylko znaczące zagadnienia i osądy dokonane w trakcie badania, muszą być udokumentowane. Udokumentowanie znaczących zagadnień i osądów służy wyjaśnieniu wniosków biegłego rewidenta i podnosi jakość tych osądów. Najczęściej, można to osiągnąć przygotowując notatkę dotyczącą znaczących kwestii na zakończenie badania.  |

| Pytanie  | Odpowiedź   |
|--|---|
| Czy należy przechowywać wstępne projekty sprawozdania finansowego, jeśli są one znacząco niezgodne z ostatecznym sprawozdaniem finansowym? | Nie. Nie ma wymogu zachowywania dokumentacji, która jest nieprawidłowa lub została zastąpiona.  |
| Czy konieczne jest udokumentowanie nieprzebrzegania wymogów MSRF, które naprawdę nie mają zastosowania do badania?                         | Nie. MSRF wymagają przestrzegania każdego wymogu poza wyjątkowymi okolicznościami. MSRF nie ma zastosowania wtedy, gdy cały MSRF nie ma zastosowania lub gdy wymóg MSRF ma charakter warunkowy, a warunek nie jest spełniony. |

## 16.4 Określone wymogi dotyczące dokumentacji

### Oszacowanie ryzyka

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 240.44       | W dokumentacji badania dotyczącej sposobu rozumienia jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta oraz oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia wymaganej przez MSRF 315, biegły rewident zamieszcza następujące: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) znaczące decyzje podjęte w trakcie dyskusji przeprowadzonej w gronie zespołu wykonującego badanie dotyczące podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie wywołane oszustwem; oraz</li> <li>(b) rozpoznane i oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia wywołane oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń.</li> </ul>  |
| 240.47       | Jeżeli biegły rewident stwierdził, że założenie o występowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia wywołanego oszustwem związanego z ujmowaniem przychodów nie ma zastosowania w przypadku danego zlecenia, w dokumentacji badania biegły rewident zamieszcza przyczyny tego wniosku.   |
| 300.12       | Biegły rewident włącza do dokumentacji badania: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) ogólną strategię badania;</li> <li>(b) plan badania; oraz</li> <li>(c) wszelkie znaczące zmiany w ogólnej strategii badania lub planie badania dokonane podczas badania oraz powody tych zmian. (Patrz: par. A16 - 19)</li> </ul>   |
| 315.32       | Biegły rewident dokumentuje i włącza do dokumentacji badania: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) naradę w gronie zespołu wykonującego badanie, o którym mowa w paragrafie 10 i podjęte znaczące decyzje;</li> <li>(b) elementy kluczowe dla poznania każdego z aspektów jednostki i jej środowiska, określone w paragrafie 11, w tym każdy element kontroli wewnętrznej, określony w paragrafach 14-24, źródła informacji będące podstawą poznania jednostki oraz przeprowadzone procedury oszacowania ryzyka;</li> <li>(c) rozpoznane i oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń zgodnie z wymogami paragrafu 25; oraz</li> <li>(d) rozpoznane ryzyko oraz odnośne kontrole, które biegły rewident poznał, zgodnie z wymogami paragrafów 27-30. (Patrz: par. A131 - A134)</li> </ul> |

Typowa dokumentacja badania zawierałaby pozycje wymienione poniżej.

Ilustracja 16.4-1

| Etap oszacowania ryzyka  | Uwagi  |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Procedury poprzedzające zlecenie (podjęcie współpracy z klientem).</li> <li>• Ocena niezależności i etyki.</li> <li>• Warunki zlecenia.</li> <li>• Rozważania dotyczące istotności.</li> <li>• Ogólna strategia badania.</li> <li>• Dyskusje zespołu realizującego badanie, w tym podanie ewentualnych przyczyn wystąpienia istotnych zniekształceń wywołanych oszustwem.</li> <li>• Przeprowadzone procedury oszacowania ryzyka i ich wyniki.</li> <li>• Oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń (na poziomie ogólnym i stwierdzeń), w oparciu o zrozumienie jednostki i powiązanej z nim kontroli wewnętrznej (o ile występuje).</li> <li>• Znaczące ryzyko.</li> <li>• Przekazywanie informacji kierownictwu i osobom sprawującym nadzór nad jednostką.</li> </ul> | <p>Pamiętaj, aby zaktualizować dokumentację oszacowania ryzyka o:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• wszelkie nowe czynniki ryzyka zidentyfikowane na późniejszych etapach badania; oraz</li> <li>• konieczne zmiany w oszacowaniu ryzyka lub istotności, zidentyfikowane w wyniku przeprowadzenia dalszych procedur badania.</li> </ul> |

### Reakcja na ryzyko

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 230.9        | <p>Dokumentując charakter, harmonogram i zakres przeprowadzonych procedur badania biegły rewident opisuje:</p> <p>(a) rozpoznaną charakterystykę zbadanej określonej pozycji lub sprawy; (Patrz: par. A12)</p> <p>(b) kto przeprowadził daną pracę w ramach badania i datę ukończenia tej pracy; oraz</p> <p>(c) kto dokonał przeglądu tej wykonanej pracy, datę oraz zakres tego przeglądu. (Patrz: par. A13)</p>  |
| 240.45       | <p>W dokumentacji badania dotyczącej sposób reakcji biegłego rewidenta na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, biegły rewident zamieszcza wymagane przez MSRF 330 informacje o:</p> <p>(a) ogólnej reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego oraz charakterze, harmonogramie i zakresie procedur badania, oraz powiązaniu tych procedur z oszacowanym ryzykiem istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń; oraz</p> <p>(b) wynikach procedur badania, w tym tych zaprojektowanych w celu zmniejszenia ryzyka ominięcia kontroli przez kierownictwo.</p> |
| 330.28       | <p>Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania informacje o:</p> <p>(a) ogólnych reakcjach na oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń na poziomie sprawozdania finansowego oraz charakterze, harmonogramie i zakresie przeprowadzonych dalszych procedur badania;</p> <p>(b) powiązaniu tych procedur z oszacowanym ryzykiem na poziomie stwierdzeń; oraz</p> <p>(c) wynikach procedur badania, w tym wnioskach z badania, jeżeli nie są ogólnie zrozumiałe. (Patrz: par. A63)</p>  |
| 330.30       | <p>Dokumentacja biegłego rewidenta powinna dowodzić, że sprawozdanie finansowe jest zgodne lub uzgodnione ze stanowiącymi jego podstawę zapisami księgowymi.</p>  |

Typowa dokumentacja badania zawierałaby pozycje wymienione poniżej.

Ilustracja 16.4-2

| Etap reakcji na ryzyko   | Uwagi  |
|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Plan badania, który odnosi się do: <ul style="list-style-type: none"> <li>• wszystkich istotnych obszarów sprawozdania finansowego;</li> <li>• oszacowanego ryzyka istotnych nieprawidłowości na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń;</li> <li>• charakteru, harmonogramu i zakresu przeprowadzonych dalszych procedur badania, które stanowią reakcję na oszacowane ryzyko; oraz</li> <li>• zidentyfikowanego znaczącego ryzyka.</li> </ul> </li> <li>2. Charakter i zakres konsultacji z innymi osobami.</li> <li>3. Znaczenie i charakter dowodów związanych z badanym stwierdzeniem.</li> <li>4. Jasne wyjaśnienie wyników uzyskanych z testów i sposób rozpatrzenia wszelkich wyjątków lub odchyleń. Obejmuje to: <ul style="list-style-type: none"> <li>• podstawę testów;</li> <li>• wybór zbiorowości;</li> <li>• poziom oszacowanego ryzyka; oraz</li> <li>• przedział próbkowania i wybór punktu wyjścia.</li> </ul> </li> <li>5. Działania podjęte w wyniku przeprowadzonych procedur badania, które wskazują na: <ul style="list-style-type: none"> <li>• potrzebę modyfikacji planowanych procedur badania;</li> <li>• występowanie istotnych zniekształceń;</li> <li>• przeoczenia w sprawozdaniu finansowym; lub</li> <li>• istnienie znaczących niedociągnięć w kontroli wewnętrznej sprawozdawczości finansowej.</li> </ul> </li> <li>6. Wymagane zmiany, o ile są potrzebne w ogólnej strategii badania.</li> <li>7. Zastosowanie znaczących osądów dotyczących istotnych zagadnień wymaganych dokonanych podczas wykonywania pracy oraz oceny jej wyników.</li> <li>8. Omówienie z kierownictwem znaczących zagadnień.</li> <li>9. Notatki, analizy, szczegóły przyjętych założeń oraz sposób, w jaki ustalono zasadność podstawowych informacji.</li> <li>10. Odniesienia do dokumentów i dowodów potwierdzających, że sprawozdanie finansowe zgadza się lub uzgadnia się ze stanowiącymi jego podstawę zapisami księgowymi.</li> </ol> | <p>Dokumentacja badania powinna być przygotowana, jako potwierdzenie wykonanej pracy i nie musi być uzupełniana wyjaśnieniami ustnymi. Patrz na poniższe omówienie doświadczonego biegłego rewidenta.</p> <p>Dopilnuj, aby wybrać właściwą zbiorowość dla badanych stwierdzeń.</p> <p>Kopie sprawdzonych dokumentów klienta nie są niezbędne w aktach, lecz pewne cechy identyfikujące, takie jak numer lub data itp., są wymagane po to, aby dana osoba mogła przeprowadzić test ponownie, o ile to będzie konieczne.</p> |

## Sprawozdawczość

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 230.10       | Biegły rewident dokumentuje omówienie znaczących spraw z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór nad jednostką i innymi osobami, w tym informacji dotyczących charakteru tych znaczących spraw oraz kiedy i z kim rozmowy przeprowadził. (Patrz: par. A14)   |
| 230.11       | Jeżeli biegły rewident natknął się na informację, która jest niespójna z jego ostatecznym wnioskiem dotyczącym znaczącej sprawy, to dokumentuje on sposób, w jaki odniósł się do tej niespójności. (Patrz: par. A15)  |
| 230.12       | Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach biegły rewident uzna za niezbędne odstępianie od odpowiedniego wymogu MSRF, to dokumentuje, w jaki sposób przeprowadzone alternatywne procedury badania doprowadziły do osiągnięcia celu wymogu oraz podaje przyczyny odstępiania od jego zastosowania. (Patrz: par. A18-A19) |
| 240.46       | Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania informacje dotyczące oszustwa, które przekazał kierownictwu, osobom sprawującym nadzór nad jednostką, regulatorom i innych podmiotom.   |

Poniższa ilustracja przedstawia zawartość typowej dokumentacji badania, odnoszącej się do sprawozdawczości lub etapu kompletowania akt.

Ilustracja 16.4-3

| Sprawozdawczość   | Uwagi   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wypełnione programy badania.</li> <li>• Dowody przeglądu akt (tj., parafki i listy kontrolne, itd.): <ul style="list-style-type: none"> <li>- szczegółowe (kierownik/przegląd nadzorującego),</li> <li>- przegląd partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz</li> <li>- tam gdzie ma to zastosowanie, kontrola jakości zlecenia.</li> </ul> </li> <li>• Informacje, które są niespójne lub sprzeczne z ostatecznymi wnioskami.</li> <li>• Podsumowanie skutków finansowych zidentyfikowanych nieskorygowanych błędów oraz odpowiedź kierownictwa (tj. wprowadzone korekty).</li> <li>• Nieskorygowane błędy zniekształcenia.</li> <li>• Powstałe ważne zagadnienia: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Działania podjęte w celu odniesienia się do nich (w tym uzyskane dodatkowo dowody badania) oraz</li> <li>- podstawa do wyciągniętych wniosków.</li> </ul> </li> <li>• Jeżeli udzielono wsparcia w sporządzeniu wstępnego sprawozdania finansowego (w sytuacjach gdy jest to dozwolone przez wymogi niezależności), opisz charakter dyskusji przeprowadzanych z kierownictwem, dotyczących przeglądu treści sprawozdania. Obejmuje to: <ul style="list-style-type: none"> <li>- daty przeprowadzenia rozmów,</li> <li>- przedstawione wyjaśnienia dotyczące zastosowania złożonych zasad rachunkowości; oraz</li> <li>- ważniejsze pytania zadane przez kierownictwo.</li> </ul> </li> </ul> | <p>Zanotuj przebieg ustnych dyskusji z kierownictwem o znaczących zagadnieniach i zarejestruj jego odpowiedzi. Pomoże to w upewnieniu się, że dokumentacja badania zawiera tok myślenia dotyczący wszystkich podjętych znaczących decyzji.</p> <p>Załącz kopie odpowiednich e-maili lub wiadomości tekstowych wymienianych z klientem, które odnoszą się do znaczących zagadnień.</p> |

| Sprawozdawczość   | Uwagi |
|---|-------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kopia sprawozdania finansowego i sprawozdania biegłego rewidenta zawierająca odniesienia do części akt badania.</li> <li>• Przyczyny każdego przypadku nieprzestrzegania odpowiednich wymogów MSRF i procedury zastępcze przeprowadzone dla osiągnięcia celu danego wymogu.</li> <li>• Wszelkie, wymagane przez firmę audytorską, dokumenty końcowe zlecenia.</li> <li>• Kopia wszelkiej wymiany informacji z kierownictwem i osobami sprawującym nadzór nad jednostką.</li> <li>• Data sprawozdania biegłego rewidenta oraz skompletowania i zakończenia sporządzania dokumentacji (patrz omówienie skompletowania akt poniżej).</li> </ul> |       |

## 16.5 Doświadczony biegły rewident

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 230.8        | <p>Biegły rewident sporządza dokumentację badania wystarczającą do tego, aby doświadczony biegły rewident, który nie miał wcześniejszych związków z tym badaniem, zrozumiał: (Patrz: par. A2-A5, A16-A17)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) charakter, harmonogram i zakres przeprowadzonych procedur badania w celu spełnienia wymogów MSRF oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych, (Patrz: par. A6-A7)</li> <li>(b) rezultaty przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania; oraz</li> <li>(c) znaczące sprawy, które pojawiły się podczas badania oraz dotyczące ich wnioski i znaczące zawodowe osądy dokonane przy formułowaniu tych wniosków. (Patrz: par. A8-A11)</li> </ul> |

Dokumentacja badania powinna być sporządzona w taki sposób, aby doświadczony biegły rewident, który nie miał wcześniejszych związków z tym badaniem, zrozumiał (tj. bez potrzeby ustnych wyjaśnień):

- charakter, harmonogram i zakres przeprowadzonych procedur badania w celu spełnienia odpowiednich regulacji, wymogów prawnych oraz zawodowych;
- wyniki przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania; oraz
- charakter powstałych znaczących zagadnień oraz wyciągnięte wnioski.

## 16.6 Dokumenty elektroniczne

Wiele firm audytorskich zastąpiło (lub jest w trakcie procesu zastępowania) papierowych akt zlecenia aktami elektronicznymi. W niektórych przypadkach, chociaż prace przeprowadzono i przeglądu dokonano elektronicznie, akta papierowe są utrzymywane, jako trwałe dowód wykonanej pracy. Dokumenty/formularze są inicjowane w formie cyfrowej, dokumenty klienta są zeskanowane elektronicznie i wszystkie dane są składowane elektronicznie. Dopiero po zakończeniu prac i dokonaniu przeglądu zostały one wydrukowane na papierze.

Występują dwa rodzaje dokumentów elektronicznych:

- przebieg prac; oraz
- informacje stałe.

### Przebieg prac

Przebieg prac składa się z dynamicznych informacji, które są przygotowywane i uaktualniane w miarę postępowania badania. Przykłady to czyste formularze badania i wzory listów, wskaźniki znajomości branży i kluczowe wskaźniki wyników, kwestionariusze, drzewka logiczne, zasady firmy, diagnostyka i dane finansowe za poprzedni okres, informacje, założenia, itp., które mogą zostać wykorzystane do przeprowadzania procedur analitycznych w badanym okresie. Informacje te często zawarte są w oprogramowaniu i elektronicznych narzędziach badania.

### Informacje stałe

Informacje stałe składają się z dokumentów akt końcowych, takich jak sprawozdanie finansowe i wypełniona dokumentacja robocza, która nie ulegnie już zmianie, a do której dostęp może być wymagany w następnych latach. Ostateczne lub stałe dokumenty powinny być zachowywane w formacie, który będzie łatwo dostępny w kolejnych latach.

### Oprogramowanie odziedziczone/ starego typu

Pozostawienie informacji w formacie stosowanym przez oprogramowanie może być problematyczne, jeśli oprogramowanie to zostanie zaktualizowane o nowy format plików. Otwarcie starego pliku może nie być możliwe, o ile nie zostanie zachowana także kopia starego oprogramowania. Wiele firm zachowuje swoje dokumenty akt końcowych na nośniku nazywanym przenośnym formatem dokumentu (PDF), aby rozwiązać ten problem. PDF jest akceptowany i stosowany przez agencje rządowe i firmy audytorskie na całym świecie. Zasady firmy powinny określać, że dokumenty końcowe nie są przeznaczone do edycji.

### Zalety automatyzacji

Zachowywanie akt badania w formie elektronicznej umożliwia automatyzację pewnych funkcji administracyjnych i zapewnia dodatkową elastyczność członkom zespołu realizującego zlecenie. Na przykład:

- do określonej dokumentacji roboczej można mieć bezpośredni dostęp z katalogu;
- pliki i dokumenty mogą być z łatwością wspólnie wykorzystywane lub przeglądane przez różne osoby w odległych miejscach;
- nowe foldery badania i dokumenty mogą być tworzone, przesuwane, kopiowane lub usuwane z katalogu, a także mieć zmieniane nazwy;
- szczegółowy katalog może być zwijany w celu ujawnienia jego ogólnej struktury lub rozwijany w razie potrzeby, co ułatwia dostrzeżenie szerszej perspektywy i zlokalizowanie kluczowych dokumentów;

- można nadawać zindywidualizowane nazwy ważnym dokumentom, co może pomóc innym członkom zespołu poznać zawartość dokumentu na podstawie jego nazwy;
- funkcje przeglądu mogą zostać zautomatyzowane, poprzez sprawdzenie całych lub części akt badania pod kątem wyjątków, przeglądu zaległych notatek oraz podpisów końcowych sporządzającego/osoby dokonującej przeglądu;
- członkowie zespołu realizującego zlecenie mogą wspólnie korzystać z akt dokumentacji poprzez elektroniczną kontrolę wejścia i wyjścia;
- pewne dokumenty dla podniesienia bezpieczeństwa mogą być zabezpieczone hasłami; oraz
- dostęp do plików może być ograniczony dla upoważnionego personelu.

### **Stosowanie narzędzi elektronicznych w dokumentacji roboczej**

Istnieją trzy ważne zasady, które trzeba wziąć pod uwagę, gdy przy sporządzaniu dokumentacji roboczej stosuje się narzędzia elektroniczne:

- nadal są stosowane wszystkie wymogi MSRF;
- akta elektroniczne wymagają zarządzania dokumentami elektronicznymi. Odnosi się to do zagadnień takich jak zagadnienia jak dostępność (np. dostęp z wykorzystaniem hasła), bezpieczeństwo danych, zarządzanie aplikacjami (w tym szkolenie), systematyczne tworzenie kopii zapasowych, prawa do edycji, miejsca przechowywania, procedury przeglądu oraz decyzje dotyczące tego, jakie zmiany w aktach będą śledzone tak, aby zapewnić niezbędne ślady rewizyjne oraz
- dokumenty końcowe (wszystkie dokumenty, które wymagane są, do uzasadnienia opinii z badania) muszą być zachowywane i dostępne zgodnie z polityką archiwizacji akt w firmie.

## **16.7 Skompletowanie akt**

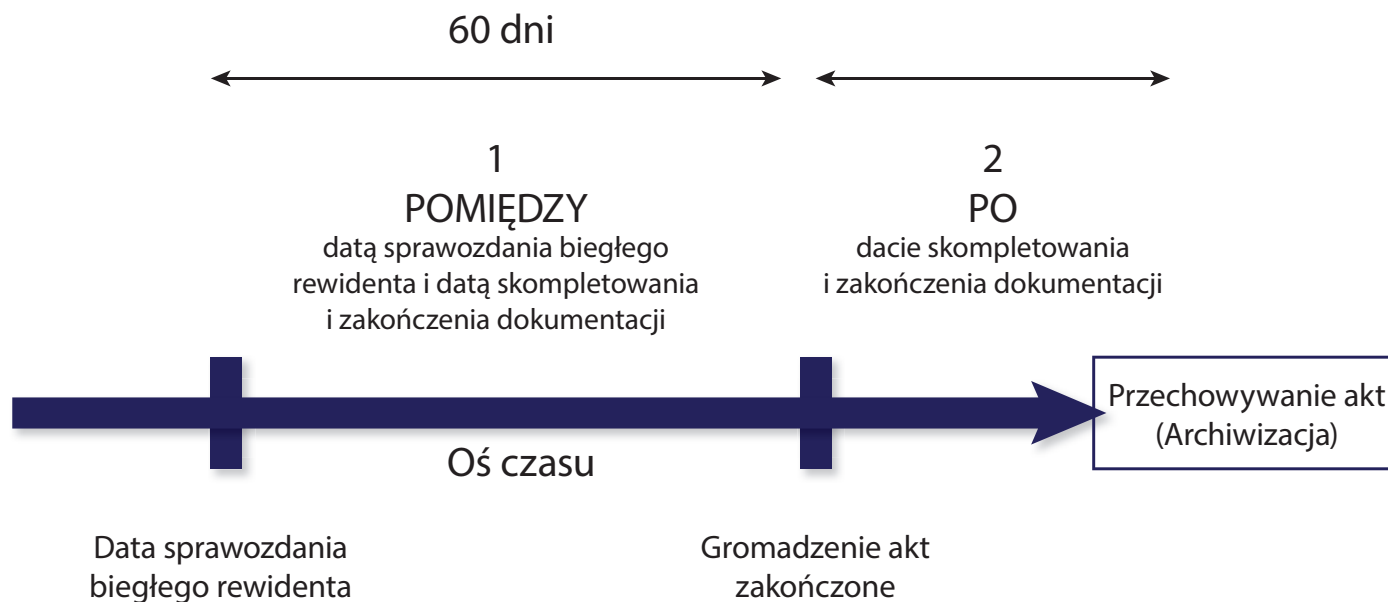
| <b>Nr paragrafu</b> | <b>Odpowiednie fragmenty MSRF</b>  |
|---------------------|--|
| <b>230.13</b>       | Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, biegły rewident przeprowadza po dacie sprawozdania biegłego rewidenta nowe lub dodatkowe procedury badania lub formułuje nowe wnioski, to dokumentuje: (Patrz: par. A20)<br>(a) zaistniałe okoliczności;<br>(b) nowe lub dodatkowo przeprowadzone procedury badania, uzyskane dowody badania; oraz wyciągnięte wnioski i ich wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta; oraz<br>(c) kiedy i przez kogo zmiany dokumentacji badania zostały dokonane i objęte przeglądem. |
| <b>230.14</b>       | Biegły rewident po dacie sprawozdania biegłego rewidenta gromadzi na czas dokumentację badania w aktach badania oraz kończy administracyjny proces kompletowania końcowych akt badania. (Patrz: par. A21-A22)  |
| <b>230.15</b>       | Po zgromadzeniu końcowych akt badania, biegły rewident nie niszczy, ani nie usuwa jakiegokolwiek rodzaju dokumentacji badania przed końcem okresu jej przechowywania. (Patrz: par. A23)  |
| <b>230.16</b>       | W okolicznościach innych, niż przewidziane w paragrafie 13, kiedy biegły rewident uznaje za niezbędne zmodyfikowanie istniejącej dokumentacji badania lub dodanie nowej dokumentacji badania po tym, gdy gromadzenie końcowych akt badania zostało zakończone, biegły rewident, niezależnie od charakteru modyfikacji lub uzupełnień, dokumentuje: (Patrz: par. A24)<br>(a) powody tych zmian; oraz<br>(b) kiedy i przez kogo zostały wprowadzone i objęte przeglądem.   |



Data sprawozdania biegłego rewidenta oznacza, że badanie zostało ukończone i jest kompletne. Po tej dacie, nie ma dalszego obowiązku, poszukiwania kolejnych dowodów badania.

Po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, końcowe gromadzenie akt badania powinno odbyć się w odpowiednim czasie. Właściwy limit czasu na ukończenie gromadzenia końcowych akt badania zwykle nie przekracza 60 dni po dacie sprawozdania biegłego rewidenta. Przedstawiono to na poniższej ilustracji. MSKJ 1 i MSRF 230 zawierają więcej szczegółów.

Ilustracja 16.7-1



**Wprowadzanie zmian w aktach badania**

Wymogi odnoszące się do dokonywania zmian w aktach badania przedstawiono poniżej

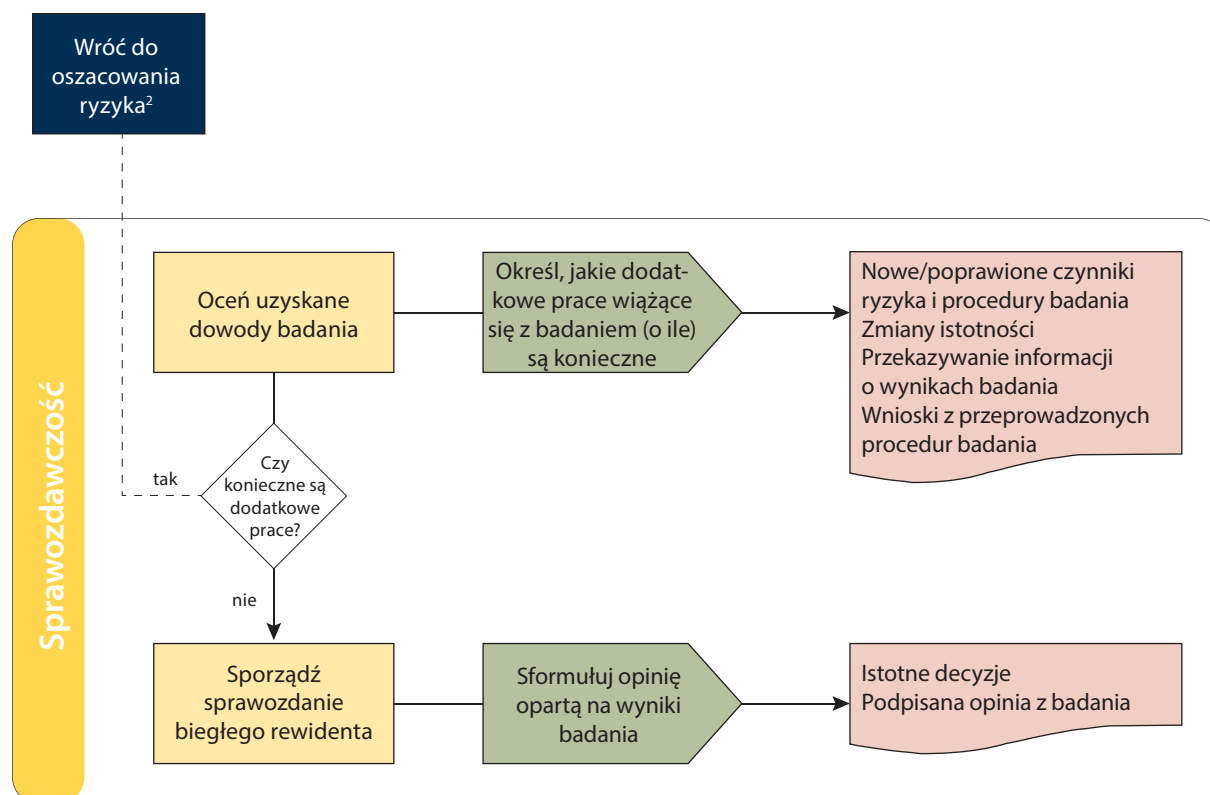
Ilustracja 16.7-2

| Okres | Daty  | Wymogi  |
|-------|---|---|
| 1     | POMIĘDZY datą sprawozdania biegłego rewidenta oraz datą skompletowania i zakończenia dokumentacji | <p>Dla zmian administracyjnych:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• udokumentuj charakter uzyskanych dowodów badania, kto sporządził i przejrzał każdy dokument oraz sporządził wszelkie dodatkowe, wymagane notatki do akt;</li> <li>• skasuj lub usuń zastąpioną dokumentację;</li> <li>• posortuj, połącz i wprowadź odnośniki do dokumentacji roboczej; oraz</li> <li>• podpisz wszystkie listy kontrolne związane z procesem zakończenia i skompletowania.</li> </ul> <p>Dla zmian wprowadzonych w dowodach badania lub wyciągniętych wnioskach, należy przygotować dodatkową dokumentację, która zawiera odpowiedź na trzy kluczowe pytania:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• kiedy i kto wprowadził takie uzupełnienia oraz (tam gdzie ma to zastosowanie) dokonał ich przeglądu;</li> <li>• konkretne powody wprowadzenia uzupełnień; oraz</li> <li>• ewentualny wpływ uzupełnień na wnioski z badania.</li> </ul> |
| 2     | PO dacie skompletowania i zakończenia dokumentacji  | <p>ŻADNA dokumentacja nie powinna być zniszczona, ani usuwana z akt badania, aż do zakończenia okresu jej przechowywania.</p> <p>W sytuacji, gdy konieczne jest wprowadzenie uzupełnień (w tym poprawek) do dokumentacji badania po dacie skompletowania i zakończenia sporządzania dokumentacji, należy odpowiedzieć na trzy kluczowe pytania dotyczące zmian w dowodach badania przedstawione dla pierwszego okresu, niezależnie od charakteru wprowadzonych uzupełnień.</p>  |

# 17. Formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym

| Zawartość rozdziału  | Odpowiednie MSRF |
|--|------------------|
| Wymogi i zagadnienia związane z: <ul style="list-style-type: none"> <li>formułowaniem opinii o sprawozdaniu finansowym; oraz</li> <li>sporządzeniem odpowiednio sformułowanego sprawozdania biegłego rewidenta.</li> </ul> | 700              |

Ilustracja 17.0-1



**Uwagi:**

- Bardziej kompletna lista wymaganych dokumentów znajduje się w MSRF 230.
- Planowanie (MSRF 300) jest ciągłym, wielokrotnym procesem podczas całego badania.

| Nr paragrafu | Cel(e) MSRF  |
|--------------|--|
| 700.6        | <p>Celem biegłego rewidenta jest:</p> <p>(a) formułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie oceny wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania; oraz</p> <p>(b) jasne wyrażenie tej opinii w pisemnym sprawozdaniu, które opisuje również, na jakiej opiera się opinia.</p> |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 700.7        | <p>Na potrzeby niniejszego standardu, poniższe terminy mają następujące znaczenie:</p> <p>(a) sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia - sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami ogólnego przeznaczenia;</p> <p>(b) ramowe założenia ogólnego przeznaczenia - założenia sprawozdawczości finansowej zaprojektowane w celu zaspokojenia ogólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników. Założenia sprawozdawczości finansowej mogą być ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji lub ramowymi założeniami zgodności.</p> <p>Termin „ramowe założenia rzetelnej prezentacji” stosuje się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają przestrzegania wymogów ramowych założeń; i</p> <p>(i) wyraźnego lub domniemanego potwierdzenia, że, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego, kierownictwo może stanąć przed koniecznością ujawnienia informacji wykraczających poza te, które są wyraźnie wymagane przez ramowe założenia; lub</p> <p>(ii) wyraźnego potwierdzenia, że kierownictwo może stanąć przed koniecznością odstępstwa od wymogów ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego. Oczekuje się, że tego rodzaju odstępstwa od wymogów ramowych założeń będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.</p> <p>Termin „ramowe założenia zgodności” stosuje się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymagających zgodności z ramowymi wymogów założeń, ale które nie zawierają potwierżeń, o których mowa powyżej w punktach (i) lub (ii).</p> <p>(c) opinia niezmodyfikowana - opinia wyrażona przez biegłego rewidenta, jeżeli stwierdził on, że sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> |
| 700.8        | <p>Zwrot „sprawozdanie finansowe” w niniejszym standardzie oznacza „kompletne sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia, łącznie z powiązanymi informacjami dodatkowymi”. Powiązane informacje dodatkowe obejmują zazwyczaj opis znaczących zasad rachunkowości oraz z inne informacje objaśniające. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają formę i treść sprawozdania finansowego oraz co składa się na kompletne sprawozdanie finansowe.</p>   |
| 700.9        | <p>Powołanie na „Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej” w niniejszym standardzie odnosi się do Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB), a powołanie się na „Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego” odnosi się do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSASB).</p>  |

## 17.1 Przegląd

Ostatnim krokiem w procesie badania jest ocena uzyskanych dowodów badania, rozważenie wpływu wszelkich zidentyfikowanych zniekształceń, sformułowanie opinii z badania i sporządzenie odpowiednio sformułowanego sprawozdania biegłego rewidenta.

Niniejszy rozdział zajmuje się:

- sprawozdaniami finansowymi sporządzonymi zgodnie z jednym lub obydwoma rodzajami ramowych założeń ogólnego przeznaczenia, zaprojektowanych w celu zaspokojenia ogólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników;
- formułowaniem opinii o kompletnym sprawozdaniu finansowym ogólnego przeznaczenia. Opiera się ono na ocenie wyciągniętych wniosków z uzyskanych dowodów badania; oraz
- jasnym wyrażeniu tej opinii w pisemnym sprawozdaniu, które opisuje również podstawy, na jakiej opiera się opinia.

Rozdziały 23 i 24 Tomu 2 niniejszego Przewodnika zajmują się sytuacjami, gdzie w sprawozdaniu biegłego rewidenta występuje zmodyfikowana opinia, akapit objaśniający lub akapit opisujący inne zagadnienia.

Dla badań przeprowadzonych zgodnie z wymogami MSRF, sformułowania niezmodyfikowanego sprawozdania biegłego rewidenta będą zawierać minimalną ilość elementów. Sformułowania są standardowe, za wyjątkiem dodatkowych akapitów dodanych dla objaśnienia zagadnienia lub poinformowania o innych zagadnieniach.

Spójność sprawozdania biegłego rewidenta pomaga w:

- promowaniu wiarygodności na globalnym rynku ułatwiając rozpoznanie tych badań, które zostały przeprowadzone zgodnie z globalnie uznawanymi standardami; oraz
- promowaniu zrozumienia przez użytkownika i rozpoznanie nietypowych okoliczności (takich jak modyfikacje sprawozdania biegłego rewidenta), gdy mają miejsce.

W niektórych systemach prawnych, wymogi prawne lub regulacyjne dotyczące badania sprawozdania finansowego mogą określać inne sformułowanie opinii z badania. Nie zmienia to jednak odpowiedzialności biegłego rewidenta za sformułowanie opinii. Jeżeli sformułowanie różni się znacząco od standardowego międzynarodowego sformułowania, to powinien on rozważyć ryzyko, że użytkownicy mogą niewłaściwie zrozumieć uzyskany stopień pewności. Jeśli takie ryzyko istnieje, możliwe jest dodanie dalszych wyjaśnień do sprawozdania biegłego rewidenta.

## 17.2 Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej

Opinia biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym wyrażona jest w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń ogólnego przeznaczenia. Są to założenia sprawozdawczości finansowej, zaprojektowane celem zaspokojenia ogólnych potrzeb informacyjnych szerokiego kręgu użytkowników. Ramowe założenia możliwe do zaakceptowania obejmują:

- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej dla Małych i Średnich Jednostek;
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej; oraz
- Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego.

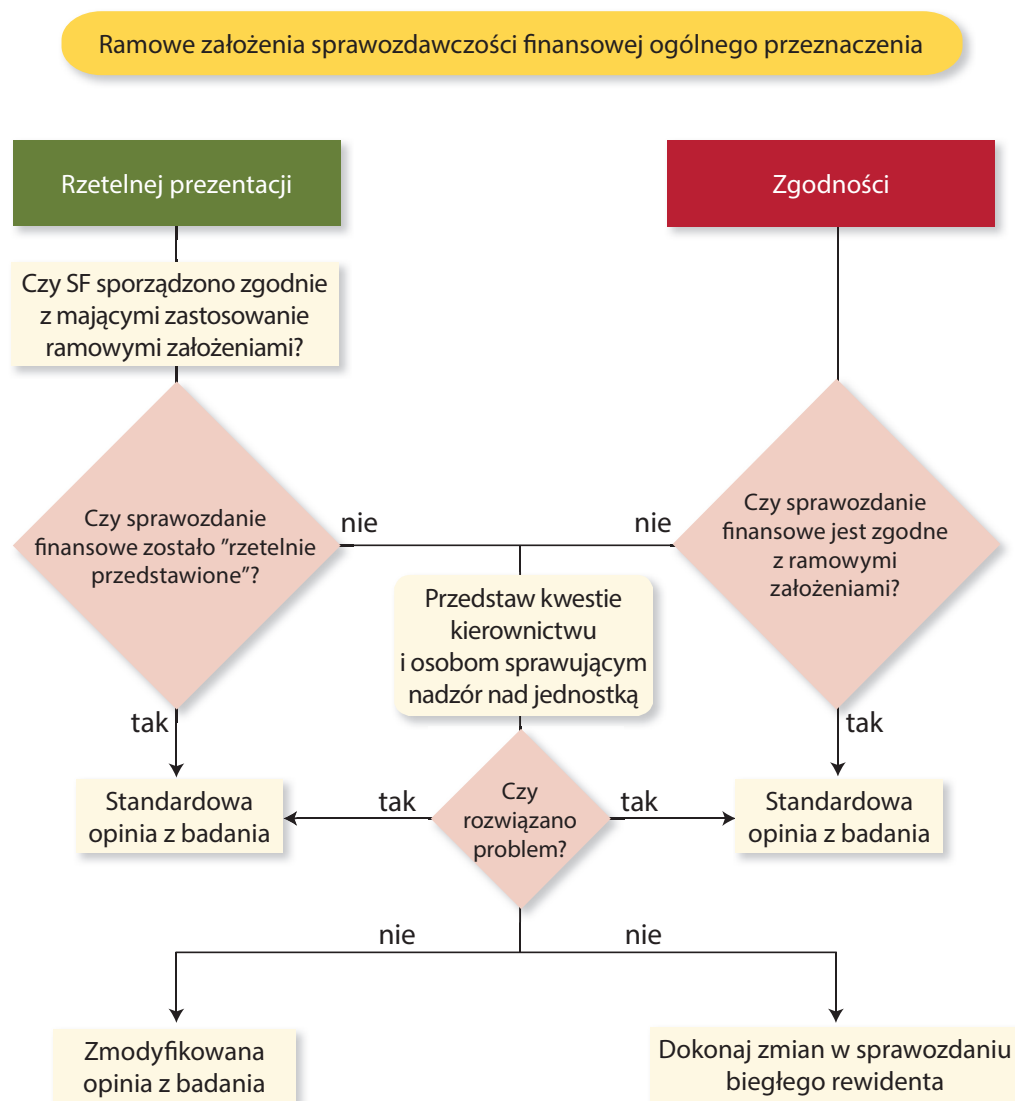
Istnieją dwa rodzaje ramowych założeń ogólnego przeznaczenia: „ramowe założenia rzetelnej prezentacji” oraz „ramowe założenia zgodności”. Założenia te ramowe opisano w poniższej tabeli.

Ilustracja 17.2-1

| Założenia ramowe                              | Opis   |
|---|--|
| <b>Ramowe założenia rzetelnej prezentacji</b> | <p>Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej (takie jak Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej), które wymagają przestrzegania wymogów założeń ramowych oraz</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) wyraźnego lub domniemanego potwierdzenia, że, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdania finansowego, kierownictwo może stanąć przed koniecznością ujawnienia informacji wykraczających poza te, które są wyraźnie wymagane przez ramowe założenia; lub</li> <li>ii) wyraźnego potwierdzenia, że kierownictwo może stanąć przed koniecznością odstępstwa od wymogów ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdań finansowych. Oczekuje się, że tego rodzaju odstępstwa będą konieczne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.</li> </ul> <p>Biegły rewident składa sprawozdanie czy sprawozdanie finansowe „ przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach” lub „przekazuje rzetelny i jasny obraz” informacji, do których prezentowania jest ono przeznaczone.</p> |
| <b>Ramowe założenia zgodności</b>             | <p>Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagające przestrzegania wymogów ramowych założeń, ale które nie zawierają przypadków potwierdzeń, o których mowa powyżej w punktach (i) lub (ii) dla „rzetelnej” prezentacji. Nie wymaga się od biegłego rewidenta, by oceniał on czy w sprawozdaniu finansowym zapewniona jest rzetelna prezentacja. Przykładem mogą być ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zastrzeżone przez wymogi prawne lub regulacyjne, zaprojektowane, aby zaspakajać potrzeby informacyjne szerokiego kręgu użytkowników.</p> <p>Biegły rewident stwierdza w sprawozdaniu czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie, na przykład, z „ustawą o spółkach obowiązującą w systemie prawnym X”.</p>  |

Drzewo decyzyjne formułowania opinii zgodnie z dwoma rodzajami ramowych założeń ogólnego przeznaczenia naszkicowano poniżej.

Ilustracja 17.2-2



W niektórych przypadkach, biegły rewident może być zobowiązany do przeprowadzenia badania zgodnie z dwoma zbiorami ramowych założeń. W takich sytuacjach, opinia biegłego rewidenta odnosiłaby się zarówno do ramowych założeń rzetelnej prezentacji, jak i do mających zastosowanie regulacji lub wymogów prawnych.

### Standardy krajowe

Odniesienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta zarówno do Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, jak i do krajowych standardów rewizji finansowej jest odpowiednie, gdy nie ma sprzeczności pomiędzy wymogami obu grup standardów. Jeśli istnieje sprzeczność, sprawozdanie biegłego rewidenta mogłoby odnosić się do standardów rewizji finansowej (albo do Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, albo do krajowych standardów rewizji finansowej) zgodnie z którymi sporządzono sprawozdanie biegłego rewidenta.

Przykładowo, MSRF 570 wymaga od biegłego rewidenta dodania akapitu objaśniającego, aby zwrócić uwagę na problem kontynuacji działalności, podczas gdy niektóre krajowe standardy rewizji finansowej nie zezwalają na taki akapit.

### 17.3 Formułowanie opinii

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 700.10       | Biegły rewident formułuje opinię o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.   |
| 700.11       | Aby sformułować taką opinię biegły rewident stwierdza, czy uzyskał uzasadnioną pewność, że sprawozdanie finansowe, jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń niezależnie od tego czy jest ono spowodowane oszustwem lub błędem. Stwierdzenie to uwzględnia:<br>(a) stwierdzenie biegłego rewidenta, czy zgodnie z MSRF 330 uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania;<br>(b) stwierdzenie biegłego rewidenta, czy zgodnie z MSRF 450 nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie oraz<br>(c) oceny wymagane w myśl paragrafów 12-15.  |
| 700.12       | Biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Ocena ta obejmuje rozważenie jakościowych aspektów praktyki księgowej jednostki, w tym oznak możliwej stronniczości osądów kierownictwa. (Patrz: par. A1-A3)   |
| 700.13       | Biegły rewident ocenia w szczególności, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej:<br>(a) sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia wybrane i zastosowane znaczące zasady rachunkowości.<br>(b) wybrane i zastosowane zasady rachunkowości są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i są odpowiednie;<br>(c) ustalone przez kierownictwo oszacowania księgowe są racjonalne;<br>(d) informacje zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym są przydatne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe;<br>(e) sprawozdanie finansowe zawierają wystarczające ujawnienia umożliwiające zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu znaczących transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym; oraz (Patrz: par. A4)<br>(f) terminologia zastosowana w sprawozdaniu finansowym, w tym nazwa każdej części sprawozdania finansowego, jest odpowiednia. |
| 700.14       | Jeżeli sprawozdanie finansowe jest sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, ocena wymagana w myśl paragrafów 12-13 obejmuje także ustalenie, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację. Ocena biegłego rewidenta, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację obejmuje ocenę:<br>(a) ogólnej prezentacji, struktury i treści sprawozdania finansowego; oraz<br>(b) czy sprawozdanie finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe, odzwierciedlają podstawowe transakcje i zdarzenia w sposób zapewniający rzetelną prezentację.  |
| 700.15       | Biegły rewident ocenia, czy sprawozdanie finansowe odpowiednio odnoszą się lub opisują mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. (Patrz: par. A5-A10)  |
| 700.16       | Biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, jeżeli stwierdzi, że sprawozdanie finansowe zostało we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.   |
| 700.17       | Jeżeli biegły rewident:<br>(a) stwierdzi, na podstawie uzyskanych dowodów badania, że sprawozdanie finansowe jako całość zawiera istotne zniekształcenia; lub<br>(b) nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń;<br>(c) modyfikuje on opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSRF 705.  |



| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 700.18       | Jeżeli w sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z wymogami ramowych założeń rzetelnej prezentacji nie zapewniono rzetelnej prezentacji, biegły rewident omawia tę sprawę z kierownictwem oraz, zależnie od wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i sposobu, w jaki sprawa jest rozwiązana, ustala, czy konieczne jest zmodyfikowanie opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSRF 705. (Patrz: par. A11)   |
| 700.19       | Jeżeli sprawozdanie finansowe jest sporządzone stosownie do ramowych założeń zgodności, od biegłego rewidenta nie wymaga się oceny, czy sprawozdanie finansowe zapewnia rzetelną prezentację. Jeżeli jednak biegły rewident w niezwykle rzadkich przypadkach stwierdza, że takie sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd, to omawia tę sprawę z kierownictwem i zależnie od tego w jaki sposób sprawa jest rozwiązana, ustala, czy i w jaki sposób przedstawić ją w sprawozdaniu biegłego rewidenta. (Patrz: par. A12) |

Formułując opinię biegły rewident musi upewnić się, że sprawozdanie finansowe jest sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, tak jak to pokazano w poniższej tabeli.

Ilustracja 17.3-1

|                               | Rozważania  |
|-------------------------------|---|
| Formułowanie opinii z badania | <p><b>Istotność</b></p> <p>Stwierdź czy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>istotność pozostaje właściwa w kontekście faktycznych wyników finansowych jednostki.</li> <li>Nieskorygowane zniekształcenie (łącznie z nieskorygowanymi zniekształceniami odnoszącymi się do poprzednich okresów), pojedynczo lub łącznie, może skutkować istotnymi zniekształceniami.</li> </ul>  |
|                               | <p><b>Dowody badania</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania?</li> <li>Czy oszacowania księgowe ustalone przez kierownictwo są uzasadnione?</li> <li>Czy przeprowadzone procedury analityczne na koniec badania lub w okresie zbliżonym do końca badania potwierdzają wnioski sformułowane w trakcie badania?</li> </ul> |
|                               | <p><b>Zasady rachunkowości</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Czy sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia wybrane i zastosowane znaczące zasady rachunkowości?</li> <li>Czy zasady rachunkowości są spójne z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i odpowiednie do okoliczności?</li> </ul>  |

|                               | Rozważania  |
|-------------------------------|---|
| Formułowanie opinii z badania | <b>Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Czy sprawozdanie finansowe opisuje lub odnosi się do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości?</li> <li>• Czy dokonano w sprawozdaniu finansowym wszystkich ujawnień zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej?</li> <li>• Czy terminologia zastosowana w sprawozdaniu finansowym, w tym nazwa każdej części sprawozdania finansowego, jest prawidłowa?</li> <li>• Czy występują dostateczne ujawnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazane w sprawozdaniu finansowym?</li> <li>• Czy zaprezentowane informacje są przydatne, wiarygodne, porównywalne, zrozumiałe i wystarczające?</li> <li>• Czy sprawozdanie finansowe dostarcza wystarczających ujawnień, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym?</li> </ul> |
|                               | <b>Ramowe założenia rzetelnej prezentacji</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Czy ogólna prezentacja, układ i treść (w tym ujawnienia w informacji dodatkowej) wiernie przedstawia podstawowe transakcje i zdarzenia zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej? Jeśli nie, czy istnieje potrzeba ujawnienia informacji wykraczających poza te, które są wyraźnie wymagane przez ramowe założenia dla zapewnienia rzetelnej prezentacji?</li> <li>• Czy sprawozdanie finansowe, po wszelkich korektach dokonanych przez kierownictwo w wyniku procesu badania jest spójne ze zrozumieniem jednostki i jej środowiska?</li> </ul>   |
|                               | <b>Ramowe założenia zgodności</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Czy sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd? Jest to prawdopodobne tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach.</li> </ul>  |

Opierając się na wynikach opisanej powyżej oceny, biegły rewident określa rodzaj sprawozdania biegłego rewidenta (niezmodyfikowany lub zmodyfikowany), jaki jest odpowiedni w danych okolicznościach, jak to pokazano w poniższej tabeli.

Ilustracja 17.3-2

| Rodzaj opinii   | Wnioski biegłego rewidenta  |
|---|---|
| <b>Opinia niezmodyfikowana</b>  | Sprawozdanie finansowe sporządzono, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i opinia niezmodyfikowana byłaby odpowiednia.   |
| <b>Opinia zmodyfikowana</b><br>(z zastrzeżeniem, negatywna lub odstępnie) | <ul style="list-style-type: none"> <li>• na podstawie uzyskanych dowodów badania, sprawozdanie finansowe, jako całość nie jest wolne od istotnych zniekształceń; lub</li> <li>• nie można uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby stwierdzić, że sprawozdanie finansowe, jako całość jest wolne od istotnych zniekształceń.</li> </ul> <p>Tom 2, Rozdział 23 niniejszego Przewodnika zajmuje się przedmiotem modyfikacji sprawozdania biegłego rewidenta.</p> |

## 17.4 Forma i sformułowania w sprawozdaniu biegłego rewidenta

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 700.20       | Sprawozdanie biegłego rewidenta ma formę pisemną. (Patrz: par. A13-A14)   |
| 700.21       | Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera tytuł, który wyraźnie wskazuje, że jest to sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta. (Patrz: par. A15)  |
| 700.22       | Sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednio zaadresowane stosownie do postanowień zlecenia. (Patrz: par. A16)  |
| 700.23       | Paragraf wprowadzający w sprawozdaniu biegłego rewidenta: (Patrz: par. A17-A19)<br>(a) identyfikuje jednostkę, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane;<br>(b) stwierdza, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane;<br>(c) identyfikuje tytuł każdej części sprawozdania, składającej się na sprawozdanie finansowe;<br>(d) nawiązuje do podsumowania znaczących zasad rachunkowości i innych informacji objaśniających; oraz<br>(e) określa datę lub okres objęty każdą częścią sprawozdania finansowego tworzących sprawozdanie finansowe. |
| 700.24       | Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdanie finansowe<br>W tej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta opisuje się odpowiedzialność osób w organizacji, które odpowiadają za sporządzenie sprawozdania finansowego. Sprawozdanie biegłego rewidenta nie musi zawierać odwołań do „kierownictwa”, ale stosuje się termin, który jest odpowiedni w myśl ramowych założeń danego systemu prawnego. W niektórych systemach prawnych odpowiednie będzie odwołanie się do osób sprawujących nadzór nad jednostką.  |
| 700.25       | Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera sekcję zatytułowaną „Odpowiedzialność kierownictwa [lub inny odpowiedni termin] za sprawozdanie finansowe”.   |
| 700.26       | Sprawozdanie biegłego rewidenta opisuje odpowiedzialność kierownictwa za sporządzenie sprawozdania finansowego. W opisie tym zamieszcza się objaśnienie, że kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką określili za konieczną do umożliwienia sporządzenia sprawozdania finansowego, które jest wolne od istotnego zniekształcenia wywołanego oszustwem lub błędem. (Patrz: par. A20-A23)    |
| 700.27       | Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, w objaśnieniu dotyczącym odpowiedzialności kierownictwa za sprawozdanie finansowe, sprawozdanie biegłego rewidenta nawiązuje do „sporządzenia i rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego” lub do „sporządzenia sprawozdania finansowego przekazującego rzetelny i jasny obraz”, zgodnie z tym, co w danych okolicznościach jest odpowiednie.  |
| 700.28       | Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera sekcję zatytułowaną „Odpowiedzialność biegłego rewidenta”.  |
| 700.29       | W sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdza się, że biegły rewident jest odpowiedzialny za wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie przeprowadzonego badania. (Patrz: par. A24)  |
| 700.30       | W sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdza się, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej. W sprawozdaniu wyjaśnia się również, że standardy te nakładają na biegłego rewidenta, obowiązek przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać uzasadnioną pewność, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnych zniekształceń. (Patrz: par. A25-A26)   |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF  |
|--------------|---|
| 700.31       | <p>W sprawozdaniu biegłego rewidenta opisuje się badanie stwierdzając, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) badanie polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym;</li> <li>(b) dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego wywołanego oszustwem lub błędem. Dokonując oszacowania tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej w zakresie dotyczącym sporządzania sprawozdań finansowych przez jednostkę, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki. W przypadku, gdy biegły rewident oprócz badania sprawozdania finansowego jest również odpowiedzialny za wyrażenie opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej pomija frazę, która mówi, że uwzględnienie kontroli wewnętrznej nie służy wyrażeniu opinii o jej skuteczności; oraz</li> <li>(c) badanie obejmuje też ocenę odpowiedniości zastosowanych zasad rachunkowości oraz racjonalności ustalonych przez kierownictwo oszacowań księgowych, jak również ogólną ocenę prezentacji sprawozdania finansowego.</li> </ul> |
| 700.32       | <p>Jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, w opisie badania zamieszczonym w sprawozdaniu biegłego rewidenta nawiązuje do „sporządzenia i rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego przez jednostkę” lub do „sporządzenia przez jednostkę sprawozdania finansowego przekazującego rzetelny i jasny obraz” zgodnie z tym, co jest odpowiednie w danych okoliczności.</p>   |
| 700.33       | <p>W sprawozdaniu biegłego rewidenta stwierdza się, czy zdaniem biegłego rewidenta, uzyskane przez niego dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia opinii z badania.</p>  |
| 700.34       | <p>Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera sekcję zatytułowaną „Opinia”.</p>  |
| 700.35       | <p>Wyrażając niezmodyfikowaną opinię o sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, opinia biegłego rewidenta, o ile przepisy prawa lub inne regulacje nie stanowią inaczej, zawiera jedno z poniższych sformułowań uznawanych za równoważne:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, ... zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej] lub</li> <li>(b) sprawozdanie finansowe przekazuje rzetelny i jasny obraz... zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]. (Patrz: par. A27-A33)</li> </ul>  |
| 700.36       | <p>Wyrażając niezmodyfikowaną opinię o sprawozdaniu finansowym stosownie do ramowych założeń zgodności, biegły rewident stwierdza w opinii, że sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z [mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej]. (Patrz: par. A27, A29-A33)</p>  |
| 700.37       | <p>Jeżeli powołanie się w opinii biegłego rewidenta na mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie jest powołaniem się na Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, ani na Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego, wtedy biegły rewident wskazuje system prawny pochodzenia ramowych założeń.</p>  |
| 700.38       | <p>Jeżeli w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego biegły rewident wywiązuje się także z innej odpowiedzialności sprawozdawczej - w stosunku do odpowiedzialności wynikającej z MSRF za złożenie sprawozdania na temat sprawozdania finansowego - to wywiązanie się z tej innej odpowiedzialności relacjonuje w oddzielnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta zatytułowanej „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji” lub w inny właściwy dla treści tej sekcji sposób. (Patrz: par. A34-A35)</p>   |
| 700.39       | <p>Jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera osobną sekcję dotyczącą innej odpowiedzialności sprawozdawczej, nagłówki, stwierdzenia i wyjaśnienia, o których mowa w paragrafach 23-27, zamieszcza się pod podtytułem „Sprawozdanie na temat sprawozdania finansowego”. „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawna i regulacji” zamieszcza się po „Sprawozdaniu na temat sprawozdania finansowego”. (Patrz: par. A36)</p>   |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 700.40       | Sprawozdanie biegłego rewidenta wymaga podpisania. (Patrz: par. A37)   |
| 700.41       | <p>Sprawozdanie biegłego rewidenta nosi datę nie wcześniejszą niż data, na którą biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, stanowiące podstawę opinii biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym, w tym dowody, że: (Patrz: par. A38-A41)</p> <p>(a) sporządzone wszystkie sprawozdania składające się na sprawozdanie finansowe, w tym powiązane informacje dodatkowe; oraz</p> <p>(b) osoby uprawnione potwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za to sprawozdanie finansowe.</p>  |
| 700.42       | Sprawozdanie biegłego rewidenta określa miejsce w danym systemie prawnym, w którym biegły rewident wykonuje zawód.   |
| 700.43       | <p>Jeżeli w danym systemie prawnym przepisy prawa lub regulacje wymagają od biegłego rewidenta stosowania specyficznego układu lub sformułowań w sprawozdaniu biegłego rewidenta, biegły rewident może powoływać się na Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej tylko wtedy, gdy sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera przynajmniej każdy z poniższych elementów: (Patrz: par. A42)</p> <p>(a) tytuł;</p> <p>(b) adresat, zgodnie z postanowieniami zlecenia;</p> <p>(c) paragraf identyfikujący badane sprawozdanie finansowe;</p> <p>(d) opis odpowiedzialności kierownictwa (lub inny odpowiedni termin, zob. paragraf 24) za sporządzenie sprawozdania finansowego;</p> <p>(e) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta za wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym i za zakres badania, który obejmuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• odniesienie do międzynarodowych standardów rewizji finansowej oraz przepisów prawa lub regulacji oraz</li> <li>• opis badania zgodnie z tymi standardami;</li> </ul> <p>(f) paragraf opiniujący, zawierający opinię o sprawozdaniu finansowym oraz odwołanie się do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zgodnie z którymi sporządzono sprawozdania finansowe (w tym wskazanie systemu prawnego, z którego pochodzą ramowe założenia sprawozdawczości niebędące Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej lub Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego, zob. paragraf 37);</p> <p>(g) podpis biegłego rewidenta;</p> <p>(h) data sprawozdania biegłego rewidenta; oraz</p> <p>(i) adres biegłego rewidenta.</p> |
| 700.44       | <p>Biegły rewident może być zobowiązany do przeprowadzenia badania zgodnie ze standardami rewizji finansowej danego systemu prawnego („krajowymi standardami rewizji finansowej”), ale może dodatkowo podczas badania przestrzegać MSRF. W takim przypadku sprawozdanie biegłego rewidenta może odnosić się do Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, oprócz nawiązania do krajowych standardów rewizji finansowej. Biegły rewident może jednak tak postąpić tylko wtedy, gdy: (Patrz: par. A43-A44)</p> <p>(a) nie zachodzą sprzeczności między wymogami krajowych standardów rewizji finansowej i MSRF, które prowadziłyby do tego, że biegły rewident (i) wyraziłby inną opinię lub (ii) nie zamieścił paragrafu objaśniającego, który w konkretnych okolicznościach jest wymagany przez MSRF; oraz</p> <p>(b) sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera przynajmniej każdy z elementów wymienionych w paragrafie 43(a)(i), jeżeli biegły rewident stosuje układ lub sformułowania określone przez krajowe standardy rewizji finansowej. Odwołanie do przepisów prawa lub regulacji w paragrafie 43(e) rozumie się, jako odwołanie do krajowych standardów rewizji finansowej. Sprawozdanie biegłego rewidenta identyfikuje zatem takie krajowe standardy rewizji finansowej.</p>  |
| 700.45       | Jeżeli sprawozdanie biegłego rewidenta nawiązuje zarówno do krajowych standardów rewizji finansowej, jak i Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, sprawozdanie biegłego rewidenta identyfikuje system prawny, z którego pochodzą krajowe standardy rewizji finansowej.  |

| Nr paragrafu | Odpowiednie fragmenty MSRF   |
|--------------|--|
| 700.46       | Jeżeli informacje uzupełniające, niewymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, zostały zaprezentowane wraz ze zbadanym sprawozdaniem finansowym, biegły rewident ocenia, czy tego rodzaju informacje uzupełniające są wyraźnie wyodrębnione od zbadanego sprawozdania finansowego. Jeżeli nie są one wyraźnie wyodrębnione od zbadanego sprawozdania finansowego, biegły rewident wnioskuje u kierownictwa zmianę sposobu prezentacji niebadanych informacji uzupełniających. Jeżeli kierownictwo odmawia, biegły rewident w sprawozdaniu biegłego rewidenta zamieszcza objaśnienie, że tego rodzaju informacje uzupełniające nie zostały zbadane. |
| 700.47       | Jeżeli informacje uzupełniające, niewymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, stanowią integralną część sprawozdania finansowego, ponieważ nie można ich wyraźnie wyodrębnić od zbadanego sprawozdania finansowego z uwagi na ich rodzaj i sposób prezentacji, to obejmuje się ją opinią biegłego rewidenta.  |

Sprawozdanie biegłego rewidenta przekazuje czytelnikowi następujące informacje o:

- odpowiedzialności kierownictwa;
- odpowiedzialności biegłego rewidenta i opis badania;
- badaniu przeprowadzonym zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej;
- zastosowanych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej; oraz
- opinii biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym.

Forma sprawozdania biegłego rewidenta będzie zależeć od zastosowanych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, dodatkowych wymogów wymaganych przez wymogi prawne lub regulacyjne oraz zamieszczenia wszelkich informacji uzupełniających. Sprawozdanie biegłego rewidenta jest zatytułowane „Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta” i wymagane są następujące nagłówki dla każdego z akapitów:

- sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego;
- odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdanie finansowe;
- odpowiedzialność biegłego rewidenta; oraz
- opinia.

Inne nagłówki akapitów, które mogą zostać użyte gdy mają one zastosowanie:

- objaśnienie; oraz
- sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych.

Główne składniki sprawozdania biegłego rewidenta (które muszą mieć formę pisemną) nakreślono na poniższej ilustracji.

Ilustracja 17.4-1

| Składnik   | Uwagi  |
|--|--|
| Tytuł  | Sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta<br>Zastosowanie określenia „niezależny” odróżnia sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta od sprawozdań sporządzanych przez inne osoby.   |
| Adresat  | Osoby dla których sprawozdanie jest przygotowywane (zwykle udziałowcy/akcjonariusze lub osoby sprawujące nadzór nad jednostką) Może to również wynikać z okoliczności zlecenia lub miejscowych regulacji.  |
| Akapit wprowadzający   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Określa jednostkę, której sprawozdanie finansowe zostało zbadane.</li> <li>• Stwierdza, że sprawozdanie finansowe zostało zbadane.</li> <li>• Określa tytuł każdej części sprawozdania finansowego, która wchodzi w skład kompletnego sprawozdania finansowego.</li> <li>• Odnosi się do podsumowania znaczących zasad rachunkowości i innych not objaśniających.</li> <li>• Określa datę i okres objęty sprawozdaniem finansowym.</li> </ul> <p>Jeżeli zaprezentowano informacje uzupełniające biegły rewident wyjaśnia, czy są one objęte jego opinią albo wyraźnie określa, że nie zostały nią objęte.</p>   |
| Odpowiedzialność kierownictwa (lub innych odpowiednio nazwanych) za sprawozdanie finansowe | <p>Stwierdza, że kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>Sprawozdanie stwierdza, że kierownictwo jest odpowiedzialne za:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz</li> <li>• taką kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za nieodzowną do stworzenia warunków dla sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierających istotnych zniekształceń wywołanych oszustwem lub błędem.</li> </ul> <p>Odpowiedzialność kierownictwa obejmuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• zaakceptowanie odpowiedzialności za kontrolę wewnętrzną niezbędną do stworzenia warunków by sprawozdanie finansowe nie zawierało istotnych zniekształceń wywołanych oszustwem lub błędem;</li> <li>• wybór i zastosowanie odpowiednich zasad rachunkowości;</li> <li>• zapewnienie by informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym były przydatne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe;</li> <li>• zapewnienie odpowiednich ujawnień, do upewnienia się, że istotne transakcje są zrozumiałe dla użytkowników sprawozdania finansowego; oraz</li> <li>• ustalanie oszacowań księgowych, które są uzasadnione w danych okolicznościach.</li> </ul> |

| Składnik                            | Uwagi  |
|-------------------------------------|--|
| Odpowiedzialność biegłego rewidenta | <p>Stwierdza, że biegły rewident jest odpowiedzialny za wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie przeprowadzonego badania. Obejmuje to:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• stwierdzenie, że badanie przeprowadzono zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej. Sprawozdanie biegłego rewidenta wyjaśnia również, że standardy te nakładają na biegłego rewidenta, obowiązek przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać on uzasadnioną pewność, że sprawozdanie finansowe nie zwiera istotnych zniekształceń;</li> <li>• opisanie badania poprzez stwierdzenie, że: <ul style="list-style-type: none"> <li>- badanie polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania dotyczących kwot i ujawnień zawartych w sprawozdaniu finansowym;</li> <li>- dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem. Dokonując oszacowania tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej w zakresie dotyczącym sporządzania przez jednostkę sprawozdania finansowego, w celu zaprojektowania odpowiednich procedur badania w danych okolicznościach, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki; oraz</li> <li>- badanie obejmuje też ocenę odpowiedniości zastosowanych zasad rachunkowości oraz racjonalności ustalonych przez kierownictwo oszacowań księgowych, jak również ogólną ocenę prezentacji sprawozdania finansowego;</li> </ul> </li> <li>• stwierdzenie, że zdaniem biegłego rewidenta, uzyskane przez niego dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia opinii z badania;</li> <li>• jeżeli sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, opis badania odnosi się do „sporządzenia i rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego przez jednostkę” lub do „sporządzenia przez jednostkę sprawozdania finansowego przekazującego rzetelny i jasny obraz”, odpowiednio do danych okoliczności.</li> </ul> |
| Opinia biegłego rewidenta           | <p><b>Ramowe założenia rzetelnej prezentacji</b></p> <p>Stwierdza czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, (lub przekazuje rzetelny i jasny obraz) zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej lub im podobnymi sformułowaniami wymaganymi przez wymogi prawne lub regulacyjne.</p> <p><b>Ramowe założenia zgodności</b></p> <p>Stwierdza, czy sprawozdanie finansowe sporządzono zostało we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>Gdy Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej nie są stosowane, jako ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, sformułowania opinii powinny wskazywać system prawny lub kraj pochodzenia ramowych założeń sprawozdawczości (np.... zgodnie z powszechnie przyjętymi zasadami rachunkowości w kraju X...).</p>   |



| Składnik                             | Uwagi  |
|--------------------------------------|--|
| Inna odpowiedzialność sprawozdawcza  | Pewne standardy, wymogi prawne lub ogólnie przyjęta w systemie prawnym praktyka może wymagać lub zezwalać na to, aby biegły rewident informował o wywiązaniu się z tej odpowiedzialności. Do takich zagadnień należy odnieść się w osobnym akapicie następującym po opinii biegłego rewidenta.   |
| Podpis biegłego rewidenta            | Podpis biegłego rewidenta będzie zależał od tego, co jest odpowiednie w danym systemie prawnym. Może to być nazwa firmy, nazwisko biegłego rewidenta lub obydwa. Biegły rewident może być także zobowiązany do podania przynależności zawodowej lub odniesienia się do faktu, że biegły rewident lub firma audytorska posiadają uprawnienia przyznane im przez odpowiedni organ wydający zezwolenia.   |
| Data sprawozdania biegłego rewidenta | Nie powinna być ona wcześniejsza niż data, kiedy biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania stanowiące podstawę do wyrażenia opinii. Obejmuje to dowody dotyczące: <ul style="list-style-type: none"> <li>• przygotowania kompletnego sprawozdania finansowego;</li> <li>• uwzględnienia skutków zdarzeń i transakcji (o których dowiedział się biegły rewident) które wydarzyły się do dnia sprawozdania finansowego (zob. MSRF 560); oraz</li> <li>• stwierdzenia, że uprawnione do tego osoby przyjęły na siebie odpowiedzialność za sprawozdanie finansowe.</li> </ul> |
| Adres biegłego rewidenta             | Wskazuje nazwę kraju jurysdykcji biegłego rewidenta, w którym wykonuje on zawód.   |

### **Niezmodyfikowana opinia z badania - ramowe założenia rzetelnej prezentacji**

Standardowe sformułowania sprawozdania biegłego rewidenta (ujęte w MSRF 700) dotyczące sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia, sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji i wyrażenie niezmodyfikowanej opinii, są przedstawione poniżej.

#### *Ilustracja 17.4-2*

#### **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

[Odpowiedni adresat]

Przeprowadziliśmy badanie załączonego sprawozdania finansowego spółki ABC, na które składa się bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 20X1 r., rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych za okres, który się wtedy zakończył, opis znaczących zasad rachunkowości oraz inne informacje objaśniające.

#### **Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdanie finansowe**

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację tego sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnych zniekształceń wywołanych oszustwem lub błędem.

#### **Odpowiedzialność biegłego rewidenta**

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o tym sprawozdaniu finansowym na podstawie przeprowadzonego przez nas badania. Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej. Standardy te wymagają przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać uzasadnioną pewność, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnych zniekształceń.

Badanie polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem. Dokonując oszacowania tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej w zakresie dotyczącym sporządzania i rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego przez jednostkę, w celu zaprojektowania odpowiednich procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad rachunkowości, racjonalność ustalonych przez kierownictwo oszacowań księgowych jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego.

Sądzymy, że uzyskane przez nas dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia opinii z badania.

### **Opinia**

Naszym zdaniem sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub przekazuje rzetelny i jasny obraz), sytuację finansową Spółki ABC na dzień 31 grudnia 20X1 roku oraz jej wynik finansowy i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym dniu, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

### ***Niezmodyfikowana opinia z badania - ramowe założenia zgodności***

Standardowe sformułowania sprawozdania biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia, sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami zgodności i wyrażenie niezmodyfikowanej opinii, są przedstawione poniżej.

#### *Ilustracja 17.4-3*

### **SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

[Odpowiedni adresat]

Przeprowadziliśmy badanie załączonego sprawozdania finansowego spółki CDE, na które składa się bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 20X1 r., rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony w tym dniu, opis znaczących zasad rachunkowości oraz inne informacje objaśniające.

### **Odpowiedzialność kierownictwa za sprawozdanie finansowe**

Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z prawem XYZ w systemie prawnym X oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

**Odpowiedzialność biegłego rewidenta**

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o tym sprawozdaniu finansowym na podstawie przeprowadzonego przez nas badania. Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej. Standardy te wymagają przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w taki sposób, aby uzyskać uzasadnioną pewność, że sprawozdanie finansowe nie zawiera istotnych zniekształceń.

Badanie polega na przeprowadzeniu procedur służących uzyskaniu dowodów badania dotyczących kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Dobór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem lub błędem. Dokonując oszacowania tego ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę działanie kontroli wewnętrznej w zakresie dotyczącym sporządzania sprawozdania finansowego przez jednostkę, w celu zaprojektowania odpowiednich w danych okolicznościach procedur badania, nie zaś wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki. Badanie obejmuje także ocenę odpowiedniości przyjętych zasad rachunkowości, racjonalność ustalonych przez kierownictwo oszacowań księgowych, jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego.

Sądzymy, że uzyskane przez nas dowody badania stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia opinii z badania.

**Opinia**

Naszym zdaniem sprawozdanie finansowe Spółki CDE sporządzone za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r. zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z przepisami prawa XYZ systemu prawnego X.

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

**17.5 Inne wymogi sprawozdawcze**

W niektórych systemach prawnych biegły rewident może być zobowiązany do raportowania dodatkowych zagadnień zgodnie ze swoją odpowiedzialnością przewidzianą w MSRF, co zostało omówione na poniższej ilustracji.

Ilustracja 17.5-1

| Omówienie                                      |   |
|--|---|
| <b>Dodatkowe Wymogi Sprawozdawcze</b>          | Od biegłego rewidenta można wymagać wypowiedzenia się na temat takich zagadnień, jak: <ul style="list-style-type: none"> <li>• odpowiedniość ksiąg rachunkowych jednostki;</li> <li>• określone zdarzenia, o ile zwróciły one uwagę biegłego rewidenta w trakcie badania; oraz</li> <li>• wyniki przeprowadzenia dodatkowo określonych procedur.</li> </ul> |
| <b>Przedstaw raport pod osobnym nagłówkiem</b> | Aby upewnić się, że użytkownicy rozumieją tą dodatkową odpowiedzialność, biegły rewident raportuje o niej w osobnej sekcji sprawozdania biegłego rewidenta (np. pod nowym podtytułem, takim jak „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”).   |

## 17.6 Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniem finansowym

Informacje uzupełniające są informacjami prezentowanymi wraz ze zbadanym sprawozdaniem finansowym, lecz nie są wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Informacje uzupełniające mogą być wymagane przez przepisy prawa, regulacje lub standardy, albo mogą być prezentowane dobrowolnie.

Informacje uzupełniające (niewymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej) muszą się wyraźnie odróżniać od zbadanego sprawozdania finansowego chyba, że są częścią zbadanego sprawozdania finansowego. Jeżeli takie informacje uzupełniające nie odróżniają się wyraźnie, biegły rewident prosi kierownictwo o zmianę sposobu prezentacji niebadanych informacji uzupełniających. Jeżeli kierownictwo odmawia, biegły rewident w sprawozdaniu biegłego rewidenta zamieszcza objaśnienie, że takie informacje uzupełniające nie zostały zbadane.

Ilustracja 17.6-1

| Informacje uzupełniające prezentowane wraz ze sprawozdaniem finansowym |   |
|--|---|
| Wyraźnie odróżnij informacje uzupełniające                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wyraźnie oznacz informacje, jako „niezbadane”.</li> <li>• Usuń ze sprawozdania finansowego wszelkie odniesienia do niezbadanych informacji uzupełniających.</li> <li>• Umieść niezbadane informacje uzupełniające poza sprawozdaniem finansowym.</li> <li>• Sprawdź numery stron w sprawozdaniu biegłego rewidenta, na których zaprezentowano zbadane sprawozdanie finansowe.</li> </ul> |

Fakt, że informacje uzupełniające nie są badane nie zwalnia biegłego rewidenta z odpowiedzialności za zapewnienie, aby informacje nie wprowadzały w błąd lub były niespójne z innymi informacjami zawartymi w zbadanym sprawozdaniu finansowym. (Patrz Tom 1, Rozdział 15.9, który odnosi się do MSRF 720 – Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdanie finansowe).

## 17.7 Badania przeprowadzone zgodnie z MSRF i Krajowymi Standardami Rewizji Finansowej

W przypadku, gdy wymaga się od biegłego rewidenta spełnienia wymogów krajowych standardów rewizji finansowej, (aby wypowiedział się na temat zgodności z krajowymi standardami rewizji finansowej) oraz z MSRF, odniesienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta dokonywane byłoby do obu zbiorów standardów.

Odniesienie zarówno do Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, jak i do krajowych standardów rewizji finansowej jest właściwe, gdy spełnione są następujące warunki.

Ilustracja 17.7-1

| Warunki   |   |
|---|---|
| Odniesie się do zgodności zarówno z MSRF, jak i z krajowymi standardami | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sprawozdanie biegłego rewidenta jest zgodne z wszystkimi wymogami MSRF odnoszącymi się do badania.</li> <li>• Przeprowadzono wszystkie dalsze procedury badania, niezbędne do zapewnienia zgodności ze standardami krajowymi.</li> <li>• W sprawozdaniu biegłego rewidenta wskazano system prawny lub kraj pochodzenia standardów rewizji finansowej.</li> <li>• Ujęto wszystkie elementy (zobacz Ilustrację 17.4-1) standardowego sprawozdania biegłego rewidenta (nawet jeśli zastosowano formę lub sformułowania określone przez krajowe prawo lub regulacje).</li> </ul> |

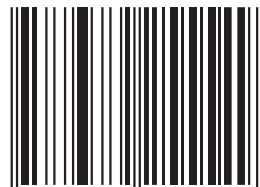
Odniesienie zarówno do Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej jak i krajowych standardów rewizji finansowej nie jest właściwe tam, jeżeli między wymogami MSRF i tymi spośród krajowych standardów rewizji finansowej zachodzi sprzeczność, która prowadziłaby do:

- wyrażenia innej opinii przez biegłego rewidenta stosownie do standardów krajowych, aniżeli tej wymaganej przez MSRF; oraz
- pominięcia dodatkowych informacji, takich jak akapit objaśniający, który jest wymagany przez MSRF, ale nie jest dozwolony przez standardy krajowe.

### **17.8 Zmodyfikowane sprawozdania biegłego rewidenta**

Patrz Tom 2, Rozdział 23 niniejszego Przewodnika, który zajmuje się modyfikacjami sprawozdania biegłego rewidenta.

ISBN 978-83-89255-54-9



9 788389 255549 >



Międzynarodowa  
Federacja  
Księgowych

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)