

*Załącznik nr 1.26 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 600

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 600

**BADANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH GRUPY
(W TYM PRACA BIEGŁYCH REWIDENTÓW CZĘŚCI GRUPY)
– UWAGI SZCZEGÓLNE**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 600
BADANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH GRUPY (W TYM PRACA
BIEGŁYCH REWIDENTÓW CZĘŚCI GRUPY) – UWAGI SZCZEGÓLNE

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1-6
Data wejścia w życie	7
Cele	8
Definicje	9-10
Wymogi	
Odpowiedzialność	11
Przyjęcie i kontynuacja badania	12-14
Ogólna strategia i plan badania	15-16
Poznanie grupy, jej części i ich otoczenia	17-18
Ocena biegłego rewidenta części grupy	19-20
Istotność	21-23
Reakcja na ocenione ryzyko	24-31
Proces konsolidacji	32-37
Późniejsze zdarzenia	38-39
Komunikowanie się z biegłym rewidentem części grupy	40-41
Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania	
Ocena informacji uzyskiwanych od biegłych rewidentów części grupy oraz odpowiedzialność ich pracy	42-43
Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania	44-48
Komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór nad grupą	49
Dokumentacja	50
Zastosowanie i inne materiały objaśniające	
Części grupy podlegające badaniu na mocy ustaw, regulacji lub z innych przyczyn ...	A1
Definicje	A2-A7
Odpowiedzialność	A8 - A9
Przyjęcie i kontynuacja badania	A10-A21
Ogólna strategia i plan badania	A22
Poznanie grupy, jej części i ich otoczenia	A23-A31
Ocena biegłego rewidenta części grupy	A32-A41
Istotność	A42-A46
Reakcja na ocenione ryzyko	A47-A55
Proces konsolidacji	A56
Komunikowanie się z biegłym rewidentem części grupy	A57-A60
Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania	A61-A63
Komunikowanie się z kierownictwem grupy i osobami sprawującymi nadzór nad grupą	A64-A66
Załącznik 1: Przykład opinii z zastrzeżeniem, ze względu na niemożność uzyskania przez zespół wykonujący badanie grupy wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię z badania grupy	
Załącznik 2: Przykłady spraw, które poznaje zespół wykonujący badanie grupy	
Załącznik 3: Przykłady okoliczności lub zdarzeń mogących wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy	
Załącznik 4: Przykłady potwierdzeń biegłego rewidenta części grupy	
Załącznik 5: Wymagane i dodatkowe sprawy zawarte w instrukcji dla zespołu wykonującego badanie grupy	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 600 „Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne

cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) mają zastosowanie przy badaniu grupy. Niniejszy standard obejmuje szczególne rozważania dotyczące badań grupy, a zwłaszcza tych, w których uczestniczą biegli rewidenci części grupy.

2. Biegły rewident może uznać niniejszy MSB, dostosowany w miarę potrzeb do danych okoliczności, za przydatny również wtedy, gdy biegły rewident angażuje innych biegłych rewidentów do badania sprawozdań finansowych, które nie są sprawozdaniami finansowymi grupy. Przykładowo biegły rewident może zaangażować innego biegłego rewidenta do obserwacji spisu z natury zapasów lub do inspekcji rzeczowych aktywów trwałych znajdujących się w odległym miejscu.

3. Biegły rewident części grupy może być zobowiązany ustawowo, na mocy regulacji lub z innych przyczyn do wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych części grupy. Zespół wykonujący badanie grupy może zdecydować o wykorzystaniu dowodów badania, na których oparto opinię o sprawozdaniach finansowych części grupy, jako dowody badania na potrzeby badania grupy, tym niemniej wymogi określone w niniejszym MSB mają zastosowanie (zob. par. A1).

4. Zgodnie z MSB 220¹ partner odpowiedzialny za badanie grupy ma obowiązek upewnić się, że osoby wykonujące badanie grupy, w tym biegli rewidenci części grupy, posiadają łącznie odpowiednie kompetencje i przygotowanie. Partner odpowiedzialny za badanie grupy jest także odpowiedzialny za ustalenie kierunku, nadzorowanie i wykonanie badania grupy.

5. Partner odpowiedzialny za badanie grupy stosuje wymogi MSB 220 niezależnie od tego, czy prace związane z informacjami finansowymi części grupy wykonuje zespół wykonujący badanie grupy bądź też biegły rewident części grupy. Niniejszy MSB pomaga partnerowi odpowiedzialnemu za badanie grupy w stosowaniu wymogów MSB 220 w przypadku, gdy biegli rewidenci części grupy wykonują prace związane z informacjami finansowymi części grupy.

6. Ryzyko badania jest zależne od ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych oraz ryzyka, że biegły rewident nie wykryje tego zniekształcenia². W przypadku badania grupy obejmuje ono ryzyko niewykrycia przez biegłego rewidenta części grupy zniekształcenia informacji finansowych części grupy, które mogło spowodować istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych grupy, a także ryzyko, że zespół wykonujący badanie grupy nie wykryje tego zniekształcenia. Niniejszy MSB wyjaśnia sprawy, które zespół wykonujący badanie grupy rozważa, ustalając rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres swego zaangażowania w procedury oceny ryzyka oraz dalsze procedury badania informacji finansowych przeprowadzane przez biegłych rewidentów części grupy. Celem tego działania jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania jako podstawy opinii z badania sprawozdań finansowych grupy.

Data wejścia w życie

7. Niniejszy MSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych grupy sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cele

8. Celami biegłego rewidenta są:

(a) ustalenie, czy podjąć się funkcji biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe grupy oraz

(b) występując w roli biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe grupy:

(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

(ii) uzyskanie dowodów badania informacji finansowych części grupy oraz procesu konsolidacyjnego wystarczających i odpowiednich do wyrażenia na ich podstawie opinii, czy sprawozdania finansowe grupy zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

¹ MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych”, paragrafy 14 i 15.

² MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf A32.

Definicje

9. Na potrzeby MSB poniższe terminy stosuje się w następującym znaczeniu:

(a) część grupy – jednostka lub działalność gospodarcza, dla której kierownictwo grupy lub części grupy sporządza informacje finansowe wymagające włączenia do sprawozdań finansowych grupy (zob. par. A2-A4),

(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, (zob. par. A2-A4)

(c) kierownictwo części grupy – kierownictwo odpowiedzialne za sporządzenie informacji finansowych dotyczących części grupy,

(d) istotność części grupy – istotność części grupy ustalona przez zespół wykonujący badanie grupy,

(e) grupa – wszystkie części grupy, których informacje finansowe są włączone do sprawozdań finansowych grupy. Grupa obejmuje zawsze więcej niż jedną część (zob. par. A4),

(f) badanie grupy – badanie sprawozdań finansowych grupy,

(g) opinia z badania grupy – opinia z badania sprawozdań finansowych grupy,

(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 sprawozdań finansowych grupy. Jeżeli badanie grupy przeprowadzają we współdziałaniu biegli rewidenty, współdziałający partnerzy odpowiedzialni za badanie i ich zespoły wykonujące badanie stają się łącznie partnerem odpowiedzialnym za badanie grupy i zespołem wykonującym badanie grupy. Niniejszy MSB nie zajmuje się relacjami między współdziałającymi biegłymi rewidentami lub pracą, którą jeden ze współdziałających biegłych rewidentów wykonuje w związku z pracą innego współdziałającego biegłego rewidenta,

(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 sprawozdaniach finansowych grupy,

(j) sprawozdania finansowe grupy – sprawozdania finansowe grupy obejmujące informacje finansowe więcej niż tylko jednej części grupy. Termin „sprawozdania finansowe grupy” odnosi się także do połączonych sprawozdań finansowych obejmujących informacje finansowe sporządzone przez części, które nie mają jednostki dominującej, ale znajdują się pod wspólną kontrolą,

(k) kierownictwo grupy – kierownictwo odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdań finansowych grupy,

(l) kontrole na poziomie grupy – kontrole nad sprawozdawczością finansową grupy zaprojektowane, wdrożone i sprawowane przez kierownictwo grupy,

(m) znacząca część grupy – część grupy zidentyfikowana przez zespół wykonujący badanie grupy, która a) ma szczególne znaczenie finansowe dla grupy lub b) co do której istnieje prawdopodobieństwo, że ze względu na specyficzny charakter lub okoliczności zawiera znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy (zob. par. A5-A6).

10. Zwrot „mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej” oznacza ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które mają zastosowanie do sprawozdań finansowych grupy. Zwrot „proces konsolidacji” obejmuje:

(a) ujęcie, wycenę, prezentację i ujawnianie informacji finansowych dotyczących części grupy w sprawozdaniach finansowych grupy w drodze konsolidacji, konsolidacji proporcjonalnej lub zgodnie z metodą praw własności bądź ceny nabycia oraz

(b) agregację w połączonych sprawozdaniach finansowych informacji finansowych dotyczących części grupy, które nie mają jednostki dominującej, ale znajdują się pod wspólną kontrolą.

Wymogi

Odpowiedzialność

11. Partner odpowiedzialny za badanie grupy odpowiada za wyznaczenie kierunków, nadzór i wykonanie badania grupy zgodnie z zawodowymi standardami i obowiązującymi wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz za zapewnienie, że wydane sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie do okoliczności.³ Dlatego sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych grupy nie powołuje się⁴ na biegłego

3 MSB 220, paragraf 15.

4 *Uw. tłum.* - Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na

rewidenta części grupy, chyba że wymaga tego prawo lub regulacje. Jeżeli takie powołanie jest wymagane przez prawo lub regulacje, to w sprawozdaniu biegłego rewidenta zaznacza się, że nie ogranicza ono odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za badanie grupy ani jego firmy audytorskiej za wyrażoną opinię z badania grupy. (zob. par. A8-A9)

Przyjęcie i kontynuacja badania

12. Stosownie do postanowień MSB 220 partner odpowiedzialny za badanie grupy ustala, czy zasadne jest oczekiwanie, że w związku z procesem konsolidacji oraz informacjami finansowymi części grupy uzyska się wystarczające i odpowiednie dowody badania, które będą stanowić podstawę opinii z badania grupy. W tym celu zespół wykonujący badanie grupy poznaje grupę, jej części i ich otoczenie na tyle wystarczająco, aby zidentyfikować części grupy, które mogą okazać się znaczące. Jeżeli biegli rewidenty części grupy będą wykonywać prace związane z informacjami finansowymi dotyczącymi takich części grupy, partner odpowiedzialny za badanie ocenia, 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 (zob. par. A10-A12).

13. Jeżeli partner odpowiedzialny za badanie grupy stwierdzi, że:

(a) zespół wykonujący badanie grupy nie będzie mógł uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na skutek ograniczeń nałożonych przez kierownictwo grupy oraz

(b) możliwym skutkiem niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania będzie odstępianie od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych grupy⁵;

partner odpowiedzialny za badanie grupy:

- w przypadku nowego zlecenia badania – nie przyjmuje go, zaś w przypadku kontynuacji badania – wycofuje się ze zlecenia, jeżeli wycofanie się jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji lub

- jeżeli prawo lub regulacje zabraniają biegłemu rewidentowi uchylecia się od przyjęcia zlecenia badania lub wycofanie się ze zlecenia w inny sposób nie jest możliwe, to odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych grupy po przeprowadzeniu badania sprawozdań finansowych grupy w zakresie, w jakim to możliwe (zob. par. A13-A19).

Warunki badania

14. Partner odpowiedzialny za badanie grupy uzgadnia warunki zlecenia badania grupy spełniające wymogi MSB 210⁶ (zob. par. A20-A21).

Ogólna strategia i plan badania

15. Zespół wykonujący badanie grupy ustala ogólną strategię badania i opracowuje plan badania grupy zgodnie z MSB 300⁷.

16. Partner odpowiedzialny za badanie grupy dokonuje przeglądu ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy (zob. par. A22).

Poznanie grupy, jej części i ich otoczenia

17. Od biegłego rewidenta wymaga się rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia w wyniku poznania jednostki i jej otoczenia.⁸ Zespół wykonujący badanie grupy:

(a) pogłębia znajomość grupy, jej części i ich otoczenia, w tym kontroli na poziomie grupy, nabytą na etapie przyjęcia zlecenia badania lub jego kontynuacji oraz

(b) poznaje proces konsolidacji, w tym instrukcje przekazane częściom grupy przez kierownictwo grupy (zob. par. A23-A29).

18. Zespół wykonujący badanie grupy uzyskuje znajomość grupy wystarczającą do tego, aby:

(a) potwierdzić lub zrewidować wstępnie zidentyfikowane części grupy uznane za znaczące oraz

(b) ocenić ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy spowodowanego oszustwem lub błędem⁹ (zob. par. A30-A31).

zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

⁵ MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

⁶ MSB 210 „Uzgadnianie warunków zlecenia badania”.

⁷ MSB 300 „Planowanie badania sprawozdań finansowych”, paragrafy 7-12.

⁸ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”.

⁹ MSB 315 (zmieniony).

Ocena biegłego rewidenta części grupy

19. 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 (zob. par. A32-A35):

(a) czy biegły rewident części grupy rozumie wymogi etyczne dotyczące badania grupy i będzie postępować zgodnie z nimi, a w szczególności, czy jest niezależny (zob. par. A37),

(b) zawodowe kompetencje biegłego rewidenta części grupy (zob. par. A38),

(c) 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,

(d) czy biegły rewident części grupy działa w otoczeniu regulacyjnym, w którym biegli rewidenci podlegają aktywnemu nadzorowi (zob. par. A23-A29).

20. Jeżeli biegły rewident części grupy nie spełnia wymogów niezależności stosowanych przy badaniu grupy lub zespół wykonujący badanie grupy ma poważne obawy, co do spraw wymienionych w paragrafie 19(a)-(c), to zespół wykonujący badanie grupy uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania informacji finansowych części grupy, bez zlecenia biegłemu rewidentowi części grupy wykonania prac związanych z informacjami finansowymi części grupy (zob. par. A39-A41).

Istotność

21. Zespół wykonujący badanie grupy ustala (zob. par. A42):

(a) istotność sprawozdań finansowych grupy jako całości określoną przy formułowaniu ogólnej strategii badania grupy,

(b) jeżeli, w charakterystycznych dla grupy okolicznościach istnieją szczególne klasy transakcji, sald lub ujawnień w sprawozdaniach finansowych grupy, w przypadku których można by zasadnie sądzić, że zniekształcenia o kwotach niższych od istotności przyjętej dla sprawozdań finansowych grupy jako całości mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane w oparciu o sprawozdania finansowe grupy, [zespół wykonujący badanie grupy] ustala poziom lub poziomy istotności stosowane do tych szczególnych klas transakcji, sald i ujawnień,

(c) istotność części grupy, których badanie lub przegląd będą przeprowadzać biegli rewidenci części grupy na potrzeby badania grupy. Aby sprowdzić do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwo, że łączne niepoprawione i niewykryte zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych grupy przewyższą istotność ustaloną dla sprawozdań finansowych grupy jako całości, istotność części grupy powinna być niższa od istotności ustalonej dla sprawozdań finansowych grupy jako całości (zob. par. A43-A44),

(d) próg, powyżej którego zniekształcenie nie może być uznane za oczywiście nieważne dla sprawozdań finansowych grupy (zob. par. A45).

22. Jeżeli biegli rewidenci części grupy przeprowadzą badania na potrzeby badania grupy, to zespół wykonujący badanie grupy ocenia istotność wykonawczą na poziomie części grupy (zob. par. A46).

23. Jeżeli na mocy ustawy, regulacji lub z innych przyczyn część grupy podlega badaniu, zaś zespół wykonujący badanie grupy chce wykorzystać to badanie jako dostarczające dowodów dla badania grupy, to zespół wykonujący badanie grupy ustala, czy:

(a) istotność przyjęta dla sprawozdań finansowych części grupy jako całości oraz

(b) istotność wykonawcza na poziomie części grupy, spełniają wymogi niniejszego standardu.

Reakcja na ocenione ryzyko

24. Od biegłego rewidenta wymaga się zaprojektowania i podjęcia odpowiednich działań w celu uwzględnienia ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego¹⁰. Zespół wykonujący badanie grupy ustala rodzaj prac, które wykona sam lub w jego imieniu biegli rewidenci części grupy, w związku z informacjami finansowymi części grupy (zob. par. 26-29). Zespół wykonujący badanie grupy ustala także rodzaj, czas i zakres swego zaangażowania w prace wykonywane przez biegłych rewidentów części grupy (zob. par. A47).

25. Jeżeli rodzaj, czas i zakres prac, które mają być wykonane w związku z procesem konsolidacji lub informacjami finansowymi części grupy, opierają się na oczekiwaniu, że kontrole na poziomie grupy działają skutecznie, albo jeżeli przeprowadzenie samych procedur wiarygodności nie jest w stanie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń, to zespół wykonujący badanie grupy sam przeprowadza lub zleca biegłemu rewidentowi części grupy przeprowadzenie testu skuteczności działania tych kontroli.

¹⁰ MSB 330 „Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka”.

Określenie rodzaju prac, które należy wykonać w związku z informacjami finansowymi części grupy (zob. par. A47)

Znaczące części grupy

26. 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 kryterium istotności części grupy.

27. W przypadku części grupy, która jest znacząca, gdyż ze względu na jej specyficzny charakter lub okoliczności prawdopodobnie zawiera ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy, zespół wykonujący badanie grupy lub w jego imieniu biegły rewident części grupy, przeprowadza jedno lub więcej poniższych działań:

- (a) badanie informacji finansowych części grupy przy zastosowaniu poziomu istotności części grupy,
- (b) badanie jednego lub większej liczby sald, klas transakcji lub ujawnień związanych z możliwym znaczącym ryzykiem istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy (zob. par. A48),
- (c) specyficzne procedury badania dotyczące możliwego znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy (zob. par. A49).

Części grupy, które nie są znaczące

28. W stosunku do części grupy, które nie są znaczącymi częściami grupy zespół wykonujący badanie grupy przeprowadza procedury analityczne na poziomie grupy (zob. par. A50).

29. Jeżeli zespół wykonujący badanie grupy nie jest przekonany, że uzyska wystarczające i odpowiednie dowody badania, stanowiące podstawę wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych grupy, w wyniku:

- (a) prac wykonanych w związku z informacjami finansowymi znaczących części grupy;
- (b) prac wykonanych w związku z kontrolami na poziomie grupy oraz procesem konsolidacji oraz
- (c) procedur analitycznych przeprowadzonych na poziomie grupy;

to wybiera części grupy, które nie są znaczące, i przeprowadza samemu lub prosi biegłego rewidenta części grupy o przeprowadzenie jednego lub kilku z poniższych działań związanych z informacjami finansowymi dotyczącymi wybranych części grupy (zob. par. A51-A53):

- badanie informacji finansowych części grupy przy zastosowaniu poziomu istotności części grupy,
- badanie jednego lub większej liczby sald, klas transakcji lub ujawnień,
- przegląd informacji finansowych części grupy przy zastosowaniu poziomu istotności części grupy,
- zastosowanie specyficznych procedur.

Zespół wykonujący badanie grupy na przestrzeni pewnego czasu zmienia wybrane części grupy.

Zaangażowanie w prace wykonywane przez biegłych rewidentów części grupy (zob. par. A54-A55)

Znaczące części grupy – ocena ryzyka

30. Jeżeli biegły rewident części grupy przeprowadza badanie informacji finansowych znaczącej części grupy, zespół wykonujący badanie grupy uczestniczy w ocenie ryzyka części grupy po to, aby rozpoznać znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy. Rodzaj, czas i zakres zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy zależy od oceny przez zespół wykonujący badanie grupy biegłego rewidenta części grupy, ale obejmuje przynajmniej:

- (a) omówienie z biegłym rewidentem części grupy lub z kierownictwem części grupy tych działalności gospodarczych części grupy, które są istotne dla grupy,
- (b) omówienie z biegłym rewidentem części grupy jej podatności na istotne zniekształcenie informacji finansowych wywołane oszustwem lub błędem oraz
- (c) przejrzanie dokumentacji biegłego rewidenta części grupy dotyczącej rozpoznanego znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy. Dokumentacja taka może mieć formę memorandum zawierającego wnioski biegłego rewidenta części grupy dotyczące rozpoznanego znaczącego ryzyka.

Rozpoznane znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy – dalsze procedury badania

31. Jeżeli znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy zostało rozpoznane w części grupy badanej przez biegłego rewidenta tej części, to zespół wykonujący badanie grupy ocenia odpowiedniość dalszych procedur badania wymagających przeprowadzenia jako reakcji na znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy. Na podstawie oceny biegłego rewidenta części grupy zespół wykonujący badanie grupy ustala, czy niezbędne jest jego zaangażowanie się w dalsze procedury badania.

Proces konsolidacji

32. Zgodnie z paragrafem 17 zespół wykonujący badanie grupy poznaje kontrole na poziomie grupy oraz proces konsolidacji, włącznie z instrukcjami przekazanymi częścią grupy przez kierownictwo grupy. W myśl z paragrafu 25, zespół wykonujący badanie grupy lub na jego zlecenie biegły rewident części grupy, przeprowadza test skuteczności działania kontroli na poziomie grupy, jeżeli rodzaj, czas i zakres prac, które mają być wykonane w związku z procesem konsolidacji, opierają się na oczekiwaniu, że kontrole na poziomie grupy działają skutecznie, albo jeżeli wyłącznie procedury wiarygodności nie są w stanie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń.

33. Zespół wykonujący badanie grupy projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania procesu konsolidacji, odpowiednie do ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego wynikającego z procesu konsolidacji. Procedury te obejmują ocenę, czy wszystkie części grupy zostały włączone do sprawozdań finansowych grupy.

34. Zespół wykonujący badanie grupy ocenia odpowiedniość, kompletność i dokładność korekt i przeklasyfikowań wynikających z konsolidacji, jak też, czy występują czynniki ryzyka oszustwa lub znamiona możliwej stronniczości kierownictwa (zob. par. A47).

35. Jeżeli informacje finansowe części grupy nie zostały sporządzone zgodnie z tymi samymi zasadami (polityką) rachunkowości, które mają zastosowanie do sprawozdań finansowych grupy, to zespół wykonujący badanie grupy ocenia, czy informacje finansowe tej części grupy zostały dla potrzeb sporządzenia i prezentacji sprawozdań finansowych grupy odpowiednio skorygowane.

36. Zespół wykonujący badanie grupy ustala, czy informacje finansowe rozpoznane w wiadomościach przekazanych przez biegłego rewidenta części grupy (zob. par. 41 (c)) są tymi informacjami, które zostały włączone do sprawozdań finansowych grupy.

37. Jeżeli sprawozdania finansowe grupy obejmują sprawozdania finansowe części grupy, które mają inną datę zakończenia okresu sprawozdawczego niż grupa, to zespół wykonujący badanie grupy ocenia, czy do tych sprawozdań wprowadzono odpowiednie korekty zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Późniejsze zdarzenia

38. W przypadku gdy zespół wykonujący badanie grupy lub biegli rewidentzi części grupy przeprowadzają badanie informacji finansowych części grupy, zespół wykonujący badanie grupy lub biegli rewidentzi części grupy przeprowadzają procedury zaprojektowane dla rozpoznania zdarzeń mających miejsce w tych częściach grupy, które nastąpiły między datą sporządzenia informacji finansowych części grupy a datą sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych grupy, gdyż zdarzenia te mogą wywoływać potrzebę dokonania poprawek lub ujawnienia na ich temat informacji w sprawozdaniach finansowych grupy.

39. Jeżeli biegli rewidentzi części grupy przeprowadzają prace inne niż badanie informacji finansowych części grupy, zespół wykonujący badanie grupy prosi biegłych rewidentów części grupy o powiadomienie go na piśmie, jeśli uświadomili sobie wystąpienie późniejszych zdarzeń, które mogą wywoływać potrzebę dokonania poprawek lub ujawnienia na ich temat informacji w sprawozdaniach finansowych grupy.

Komunikowanie się z biegłym rewidentem części grupy

40. Zespół wykonujący badanie grupy ma czas komunikować swoje wymogi biegłemu rewidentowi części grupy. Zakomunikowane wiadomości te wskazują prace, które należy wykonać, użytek, któremu mają służyć te prace, oraz formę i zakres komunikowania się biegłego rewidenta części grupy z zespołem wykonującym badanie grupy. Obejmują one również (zob. par. A57, A58, A60):

(a) prośbę, aby biegły rewident części grupy, znając użytek, jakiemu zespołowi wykonującemu badanie grupy służyć będzie jego praca, potwierdził, że będzie współpracował z zespołem wykonującym badanie grupy (zob. par. A59),

(b) wymogi etyczne, odpowiednie dla badania grupy, a w szczególności wymóg niezależności,

(c) w przypadku badania lub przeglądu informacji finansowych części grupy, istotność części grupy (oraz, jeśli to ma zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych klas transakcji, sald lub ujawnień) oraz próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być uznane za oczywiście nieważne dla sprawozdań finansowych grupy,

(d) rozpoznane znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy spowodowane oszustwem lub błędem, które jest ważne dla pracy biegłego rewidenta części grupy. Zespół wykonujący badanie grupy poprosi biegłego rewidenta części grupy o przekazywanie na czas wiadomości o każdym innym rozpoznanym znaczącym ryzyku istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy spowodowanym oszustwem lub błędem w części grupy oraz o sposobie reakcji biegłego rewidenta części grupy na to ryzyko,

(e) listę podmiotów powiązanych sporządzoną przez kierownictwo grupy, oraz wszelkich innych podmiotów powiązanych, których istnienia jest świadomy zespół wykonujący badanie grupy. Zespół wykonujący badanie grupy prosi biegłego rewidenta części grupy o przekazywanie na czas wiadomości o podmiotach powiązanych,

które nie zostały wcześniej wskazane przez kierownictwo grupy lub zespół wykonujący badanie grupy. Zespół wykonujący badanie grupy ustala, czy informacje o dodatkowych podmiotach powiązanych należy przekazać innym biegłym rewidentom części grupy.

41. Zespół wykonujący badanie grupy prosi biegłego rewidenta części grupy o informowanie go o sprawach istotnych dla formułowanych przez zespół wniosków związanych z badaniem grupy. Tego rodzaju wiadomości obejmują (zob. par. A60):

(a) informacje, czy biegły rewident części grupy przestrzega wymogów etycznych dotyczących badania grupy, w tym wymogu niezależności i kompetencji zawodowych,

(b) informacje, czy biegły rewident części grupy przestrzega wymogów określonych przez zespół wykonujący badanie grupy,

(c) identyfikację informacji finansowych części grupy, której dotyczy sprawozdanie biegłego rewidenta,

(d) informacje o przypadkach nieprzestrzegania prawa lub regulacji, które mogły prowadzić do istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy,

(e) listę nieskorygowanych zniekształceń informacji finansowych dotyczących części grupy (lista nie musi zawierać zniekształceń uznanych za oczywiście nieważne, które znajdują się poniżej progu zakomunikowanego przez zespół wykonujący badanie grupy (zob. par. 40 (c)),

(f) znamiona wskazujące na możliwą stronniczość kierownictwa,

(g) opis wszelkich wykrytych istotnych niedociągnięć kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową na poziomie części grupy,

(h) inne znaczące sprawy, które biegły rewident części grupy zakomunikował lub zamierza zakomunikować osobom sprawującym nadzór nad częścią grupy, w tym o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa z udziałem kierownictwa części grupy, pracowników pełniących znaczące role w kontroli wewnętrznej lub innych osób, jeżeli oszustwo doprowadza do istotnego zniekształcenia informacji finansowych części grupy,

(i) wszelkie inne sprawy, które mogą mieć znaczenie dla badania grupy lub sprawy, na które biegły rewident części grupy chce zwrócić uwagę zespołu wykonującego badanie grupy, w tym na wyjątki zauważone w pisemnych oświadczeniach, o które biegły rewident części grupy poprosił kierownictwo części grupy,

(j) ogólne spostrzeżenia, wnioski i opinie biegłego rewidenta części grupy.

Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania

Ocena informacji uzyskanych od biegłych rewidentów części grupy oraz odpowiedniości ich pracy

42. Zespół wykonujący badanie grupy ocenia informacje uzyskane od biegłego rewidenta części grupy (zob. par. 41). Zespół wykonujący badanie grupy:

(a) omawia znaczące sprawy wynikające z tej oceny z biegłym rewidentem części grupy, kierownictwem części grupy lub z kierownictwem grupy oraz

(b) ustala, czy konieczny jest przegląd innych ważnych części dokumentacji badania biegłego rewidenta części grupy (zob. par. A60).

43. Jeżeli zespół wykonujący badanie grupy stwierdzi, że praca wykonana przez biegłego rewidenta części grupy nie jest wystarczająca, to zespół określa, jakie dodatkowe procedury należy przeprowadzić i czy powinien je przeprowadzić biegły rewident części grupy czy sam zespół.

Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania

44. Od biegłego rewidenta wymaga się uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby zmniejszyć ryzyko badania do akceptowalnego niskiego poziomu, co umożliwi mu wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których oprze opinię z badania¹¹. Zespół wykonujący badanie grupy ocenia, czy dowody badania uzyskane w wyniku procedur badania przeprowadzonych w związku z procesem konsolidacji i prac wykonanych przez zespół wykonujący badanie grupy oraz prac wykonanych przez biegłych rewidentów części grupy są wystarczające i odpowiednie do oparcia na nich opinii z badania grupy (zob. par. A62).

45. Partner odpowiedzialny za badanie grupy ocenia skutki, jakie dla opinii z badania grupy mają nieskorygowane zniekształcenia (zarówno rozpoznane przez zespół wykonujący badanie grupy, jak i te, o których poinformowali biegli rewidenci części grupy) oraz wszelkie przypadki niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania (zob. par. A63).

46. Zespół wykonujący badanie grupy ustala, które rozpoznane niedociągnięcia kontroli wewnętrznej należy zakomunikować osobom sprawującym nadzór i kierownictwu grupy zgodnie z MSB 265¹². Ustalając to zespół wykonujący badanie grupy, analizuje:

¹¹ MSB 200, paragraf 19.

¹² MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o niedociągnięciach kontroli wewnętrznej”.

(a) niedociągnięcia kontroli wewnętrznej na poziomie całej grupy rozpoznane przez zespół wykonujący badanie grupy,

(b) niedociągnięcia kontroli wewnętrznej, które zespół wykonujący badanie grupy rozpoznał w kontrolach wewnętrznych w częściach grupy oraz

(c) niedociągnięcia kontroli wewnętrznej, na które biegli rewidentzi części grupy zwrócili uwagę zespołu wykonującego badanie grupy.

47. Jeżeli zespół wykonujący badanie grupy rozpoznał oszustwo lub został o nim poinformowany przez biegłego rewidenta części grupy (zob. par. 41(h)) lub też informacje wskazują na możliwość popełnienia oszustwa, zespół wykonujący badanie grupy na czas przekazuje wiadomość kierownictwu odpowiedniego szczebla grupy w celu poinformowania osób, których podstawowym obowiązkiem jest zapobieganie i wykrywanie oszustw, o ważnych sprawach związanych z ich odpowiedzialnością (zob. par. A64).

48. Biegły rewident części grupy może być zobowiązany ustawowo, na mocy regulacji lub z innych przyczyn, do wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych części grupy. W takim przypadku zespół wykonujący badanie grupy zwraca się do kierownictwa grupy o poinformowanie kierownictwa części grupy o sprawach, które zdaniem zespołu mogą być znaczące dla sprawozdań finansowych części grupy, o których istnieniu kierownictwo części grupy może nie wiedzieć. Jeżeli kierownictwo grupy odmawia poinformowania o tych sprawach kierownictwa części grupy, zespół wykonujący badanie grupy omawia tę sprawę z osobami sprawującymi nadzór nad grupą. Jeśli sprawa pozostaje w dalszym ciągu nierozwiązana, zespół wykonujący badanie grupy, mając na uwadze prawne i zawodowe wymogi zachowania poufności, rozważa, czy doradzić biegłemu rewidentowi części grupy wstrzymanie się z wydaniem sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych części grupy do czasu rozwiązania sprawy (zob. par. A65).

Komunikowanie się z osobami sprawującym nadzór nad grupą

49. Zespół wykonujący badanie grupy przedstawi osobom sprawującym nadzór nad grupą – oprócz spraw, o których mowa w MSB 260¹³ i innych MSB – następujące sprawy (zob. par. A66):

(a) ogólny zarys rodzajów prac do wykonania w związku z informacjami finansowymi części grupy,

(b) ogólny zarys charakteru planowanego zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy w prace, które biegli rewidentzi części grupy mają wykonać w związku z informacjami finansowymi znaczących części grupy,

(c) przypadki gdy ocena pracy biegłych rewidentów części grupy przez zespół wykonujący badanie grupy daje podstawy do obaw, co do jakości pracy tych biegłych rewidentów,

(d) wszelkie ograniczenia zakresu badania grupy, np. gdy dostęp zespołu wykonującego badanie grupy do informacji został ograniczony,

(e) oszustwo lub podejrzenie oszustwa z udziałem kierownictwa grupy, kierownictwa części grupy, pracowników mających znaczący udział w kontrolach na poziomie grupy oraz innych osób, gdy oszustwo doprowadziło do istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy.

Dokumentacja

50. Zespół wykonujący badanie grupy także zamieszcza w dokumentacji badania następujące sprawy¹⁴:

(a) analizę części grupy wraz ze wskazaniem, które z nich są znaczące oraz rodzaj prac wykonanych w związku z informacjami finansowymi części grupy,

(b) rodzaj, czas i zakres zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy w prace wykonywane przez biegłych rewidentów znaczących części grupy, w tym, gdzie to możliwe, dokonany przez zespół wykonujący badanie grupy przegląd ważnych części dokumentacji badania biegłych rewidentów części grupy oraz zawartych w nich wniosków,

(c) pisemne informacje wymieniane między zespołem wykonującym badanie grupy a biegłymi rewidentami części grupy na temat wymogów określonych przez zespół wykonujący badanie grupy.

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Części grupy podlegające badaniu na mocy ustaw, regulacji lub z innych przyczyn (zob. par. 3)

A1. Czynniki, które mogą wpłynąć na decyzję zespołu wykonującego badanie grupy o wykorzystaniu wymaganego ustawowo, przez regulacje lub z innych przyczyn badania części grupy w celu uzyskania dowodów badania na potrzeby badania grupy, obejmują:

- różnice między ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej stosowanymi przy sporządzaniu sprawozdań finansowych części grupy oraz sprawozdań finansowych grupy,

¹³ MSB 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”.

¹⁴ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 i paragraf A6.

- różnice między standardami badania i innymi stosowanymi przez biegłego rewidenta części grupy a standardami, które są stosowane przy badaniu sprawozdań finansowych grupy,
- czy badanie sprawozdania finansowego części grupy będzie zakończone w terminie zgodnym z harmonogramem sprawozdawczości grupy.

Definicje

Część grupy (zob. par. 9(a))

A2. Struktura grupy wpływa na sposób identyfikacji części grupy. Przykładowo system sprawozdawczości finansowej grupy może opierać się na strukturze organizacyjnej, zgodnie z którą informacje finansowe są sporządzane przez jednostkę dominującą oraz jedną bądź więcej jednostek zależnych, wspólnych przedsięwzięć, lub inwestycji ujmowanych zgodnie z metodą praw własności, lub według ceny nabycia albo przez centralę, lub delegatury bądź oddziały grupy; albo poprzez kombinację tych rozwiązań. Niektóre grupy mogą jednak organizować swój system sprawozdawczości w oparciu o funkcje, procesy, produkty lub usługi (bądź grupy produktów lub usług), lub położenie geograficzne. W tych przypadkach jednostkę lub działalność gospodarczą, dla której grupa lub kierownictwo części grupy sporządza informacje finansowe włączane do sprawozdań finansowych grupy, mogą stanowić funkcje, procesy, produkty lub usługi (lub grupy produktów lub usług) lub położenie geograficzne.

A3. W ramach systemu sprawozdawczości finansowej grupy mogą istnieć różne poziomy części grupy; w przypadku takim lepszym rozwiązaniem jest identyfikowanie części grupy na pewnych poziomach agregacji aniżeli indywidualnie.

A4. Części grupy zagregowane na pewnym poziomie mogą stanowić na potrzeby badania grupy część grupy; taka część grupy może jednak także sporządzać sprawozdania finansowe grupy obejmujące informacje finansowe wchodzących w jej skład części grupy (tj. podgrupa). Dlatego niniejszy standard może być stosowany przez różnych partnerów odpowiedzialnych za badanie grupy oraz zespoły na potrzeby badania różnych podgrup wchodzących w skład większej grupy.

Znaczące części grupy (zob. par. 9(m))

A5. Wraz ze wzrostem znaczenia finansowego pojedynczej części grupy, wzrasta zwykle ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy. Zespół wykonujący badanie grupy może przyjąć określony procent w stosunku do obranego wzorca jako pomoc przy ustalaniu części grupy, które pojedynczo mają znaczenie finansowe. Dobór wzorca i stosowanie określonego procentu wymaga kierowania się osądem. Zależnie od rodzaju i sytuacji grupy, właściwym wzorcem mogą być aktywa grupy, zobowiązania, przepływy pieniężne, zyski lub obroty. Na przykład zespół wykonujący badanie grupy może uznać, że części grupy przewyższające 15% kwoty ustalonego wzorca stanowią znaczące części grupy. Zależnie od okoliczności może jednak zostać przyjęty wyższy lub niższy procent.

A6. Zespół wykonujący badanie grupy może również uznać część grupy za prawdopodobnie obciążoną znaczącym ryzykiem istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy, ze względu na jej specyficzny charakter lub okoliczności (tj. ryzyko wymagające szczególnej uwagi podczas badania¹⁵). Na przykład część grupy może odpowiadać za handel w walutach obcych, co naraża grupę na znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia, mimo iż ta część grupy pojedynczo nie posiada znaczenia finansowego dla grupy.

Biegły rewident części grupy (zob. par. 9(b))

A7. Członek zespołu wykonującego badanie grupy może na zlecenie zespołu wykonywać na potrzeby badania grupy prace związane z informacjami finansowymi części grupy. W przypadku takim, taki członek zespołu jest także biegłym rewidentem części grupy.

Odpowiedzialność (zob. par. 11)

A8. Choć biegli rewidenty części grupy mogą przeprowadzać badanie informacji finansowych części grupy na potrzeby badania grupy i jako tacy są odpowiedzialni za ogół poczynionych przez siebie ustaleń, wniosków i opinii, to jednak partner odpowiedzialny za badanie grupy lub firma audytorska, z ramienia której działa, są odpowiedzialni za opinię z badania grupy.

A9. Jeżeli opinia z badania grupy została zmodyfikowana, gdyż zespół wykonujący badanie grupy nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących informacji finansowych jednej lub kilku części grupy, to w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych grupy, w paragrafie uzasadniającym modyfikację, opisuje się przyczyny braku tej możliwości, bez wskazywania biegłego rewidenta części grupy chyba, że wskazanie to jest niezbędne dla właściwego wyjaśnienia okoliczności¹⁶.

¹⁵ MSB 315 (zmieniony), paragrafy 27-29.

¹⁶ MSB 705, paragraf 20.

Przyjęcie i kontynuacja badania

Poznanie grupy na etapie przyjęcia lub kontynuacji badania (zob. par. 12)

A10. W przypadku nowego zlecenia badania zespół wykonujący badanie grupy poznaje grupę, jej części i ich otoczenia na podstawie:

- informacji przedstawionych przez kierownictwo grupy,
- komunikowania się z kierownictwem grupy oraz
- komunikacji – jeżeli to możliwe – z poprzednim zespołem wykonującym badanie, kierownictwem części grupy lub biegłymi rewidentami części grupy.

A11. Sprawy, które zespół wykonujący badanie grupy poznaje, mogą m.in. obejmować:

• strukturę grupy, w tym prawną i organizacyjną (tj. jak zorganizowany jest system sprawozdawczości finansowej grupy);

• działalności części grupy, które są znaczące dla grupy, w tym środowisko branżowe i regulacyjne, ekonomiczne i polityczne, w których działalności te są prowadzone;

• korzystanie z usług firm usługowych, w tym ze wspólnych centrów usług;

• opis kontroli na poziomie grupy;

• złożoność procesu konsolidacji;

• czy biegli rewidentzi części grupy, którzy nie działają z ramienia firmy audytorskiej partnera odpowiedzialnego za badanie grupy ani sieci (firm audytorskich), przeprowadzą prace związane z informacjami finansowymi którejkolwiek z części grupy oraz uzasadnienie kierownictwa grupy dotyczące wyznaczenia więcej niż jednego biegłego rewidenta;

• czy zespół wykonujący badanie grupy:

○ będzie miał nieograniczony dostęp do osób sprawujących nadzór nad grupą, do kierownictwa grupy, osób sprawujących nadzór nad częścią grupy i do kierownictwa części grupy, do informacji części grupy i do jej biegłych rewidentów (w tym do stosownej dokumentacji badania, którą chce wykorzystać zespół wykonujący badanie grupy) oraz

○ będzie w stanie wykonać niezbędne prace dotyczące informacji finansowych części grupy.

A12. W przypadku kontynuowanego badania na zdolność zespołu wykonującego badanie grupy do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania mogą wpływać znaczące zmiany, np.:

• zmiany struktury grupy (np. przejęcia, zbycia, reorganizacje lub zmiany w sposobie organizacji systemu sprawozdawczości finansowej grupy),

• zmiany w działalności gospodarczej części grupy, które są znaczące dla grupy,

• zmiany składu organów odpowiedzialnych za nadzór grupy, kierownictwa grupy lub kluczowego kierownictwa znaczących części grupy,

• wątpliwości zespołu wykonującego badanie co do prawości i kompetencji kierownictwa grupy lub kierownictwa części grupy,

• zmiany kontroli na poziomie grupy,

• zmiany mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

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

A13. Grupa może się składać tylko z nie uznanych za znaczące części grupy. W takim przypadku partner odpowiedzialny za badanie grupy może zasadnie oczekiwać uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, stanowiących podstawę opinii z badania, jeżeli zespół wykonujący badanie grupy będzie w stanie:

(a) przeprowadzić prace związane z informacjami finansowymi niektórych części grupy oraz

(b) zaangażować się w prace biegłych rewidentów części grupy związane z informacjami finansowymi innych części grupy w zakresie niezbędnym do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

Dostęp do informacji (zob. par. 13)

A14. Dostęp zespołu wykonującego badanie grupy do informacji może być ograniczony przez okoliczności, którym kierownictwo grupy nie może przeciwdziałać, np. gdy istnieją przepisy dotyczące poufności i ochrony danych osobowych lub biegły rewident części grupy odmawia przekazania stosownej dokumentacji badania, którą chce wykorzystać zespół wykonujący badanie grupy. Dostęp do informacji może być także ograniczany przez kierownictwo grupy.

A15. Jeżeli ograniczenie dostępu do informacji wynika z okoliczności, zespół wykonujący badanie grupy może, mimo to, uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, staje się to jednak mniej prawdopodobne wraz ze wzrostem znaczenia części grupy. Na przykład zespół wykonujący badanie grupy może nie mieć dostępu do osób sprawujących nadzór, kierownictwa lub biegłego rewidenta części grupy (w tym do stosownej dokumentacji badania, którą chce wykorzystać zespół wykonujący badanie grupy), która jest ujmowana zgodnie

z metodą praw własności. Jeżeli część grupy nie jest istotną częścią i zespół wykonujący badanie grupy posiada pełne sprawozdania finansowe części grupy wraz z dotyczącym jej sprawozdaniem biegłego rewidenta oraz ma dostęp do informacji posiadanych przez kierownictwo grupy dotyczących tej części grupy, zespół wykonujący badanie grupy może uznać, że informacje te stanowią wystarczające i odpowiednie dowody badania tej części grupy. Jeżeli jednak część grupy jest znacząca, to zespół wykonujący badanie grupy nie będzie mógł spełnić wymogów niniejszego standardu dotyczących okoliczności właściwych dla badania grupy. Przykładowo zespół wykonujący badanie grupy nie będzie w stanie spełnić wymogów określonych w paragrafach 30-31 dotyczących zaangażowania się w prace biegłego rewidenta części grupy. Dlatego zespół wykonujący badanie grupy nie będzie w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania tej części grupy. Skutki niemożności uzyskania przez zespół wykonujący badanie grupy wystarczających i odpowiednich dowodów badania wymagają rozważenia w świetle MSB 705.

A16. Zespół wykonujący badanie grupy nie będzie w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, jeżeli kierownictwo grupy ograniczy dostęp zespołu lub biegłego rewidenta części grupy do informacji o znaczącej części grupy.

A17. Mimo iż zespół wykonujący badanie grupy może być w stanie uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, jeśli ograniczenia takie dotyczą części grupy uznanej za nieznaczącą, to przyczyna tego ograniczenia może wpływać na opinię z badania grupy. Na przykład może wpływać na ocenę wiarygodności odpowiedzi kierownictwa udzielanych na zapytania zespołu wykonującego badanie grupy i wiarygodności oświadczeń kierownictwa grupy składanych zespołowi.

A18. Prawo lub regulacje mogą zakazywać partnerowi odpowiedzialnemu za badanie grupy uchylenia się bądź wycofania się z wykonania badania. Na przykład w niektórych systemach prawnych biegły rewident jest wyznaczany na określony czas i nie wolno mu wycofać się przed końcem tego okresu. Ponadto w sektorze publicznym w wielu przypadkach nie jest możliwe uchylenie się bądź wycofanie się biegłego rewidenta z wykonania badania, ze względu na charakter powierzonych mu mandatów (badania) lub ze względu na interes publiczny. W takich okolicznościach niniejszy standard ma nadal zastosowanie do badania grupy, a skutki niemożności uzyskania przez zespół wykonujący badanie grupy wystarczających i odpowiednich dowodów badania wymaga rozważenia zgodnie z MSB 705.

A19. Załącznik 1 obejmuje przykład sprawozdania biegłego rewidenta zawierającego opinię z zastrzeżeniem spowodowanym niemożnością uzyskania przez zespół wykonujący badanie grupy wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących znaczącej części grupy rozliczanej metodą praw własności, ale według osądu zespołu wykonującego badanie grupy skutek tego faktu, choć istotny, nie jest rozległy.

Warunki zlecenia badania (zob. par.14)

A20. Warunki zlecenia badania określają mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.¹⁷ Warunkami zlecenia badania grupy mogą być objęte dodatkowe sprawy, np. ustalenie, że:

- komunikacja między zespołem wykonującym badanie grupy a biegłymi rewidentami części grupy nie powinna być ograniczona w zakresie, w jakim jest to możliwe w myśl prawa lub regulacji;
- ważne informacje wymieniane między biegłymi rewidentami części grupy, osobami sprawującymi nadzór nad częścią grupy oraz kierownictwem części grupy, w tym informacje dotyczące istotnych niedociągnięć kontroli wewnętrznej, powinny także być przekazywane zespołowi wykonującemu badanie grupy;
- ważne informacje dotyczące sprawozdawczości finansowej przekazywane między władzami regulacyjnymi a częściami grupy powinny być zakomunikowane zespołowi wykonującemu badanie grupy oraz
- w zakresie, w jakim zespół wykonujący badanie grupy uważa to za konieczne, należy zezwolić na:
 - dostęp do informacji o części grupy, osób sprawujących nadzór, kierownictwa części grupy i biegłych rewidentów części grupy (w tym do stosownej dokumentacji badania, którą chce wykorzystać zespół wykonujący badanie grupy) oraz
 - przeprowadzenie prac lub zlecenie biegłemu rewidentowi części grupy, aby przeprowadził prace związane z informacjami finansowymi części grupy.

A21. Ograniczenia nałożone na:

- dostęp zespołu wykonującego badanie grupy do informacji o części grupy, osób sprawujących nadzór, kierownictwa i biegłych rewidentów części grupy (w tym do stosownej dokumentacji badania, którą zespół wykonujący badanie grupy chce wykorzystać) lub
- pracę wymagającą wykonania w związku z informacjami finansowymi części grupy po tym, gdy partner odpowiedzialny za badanie grupy przyjął zlecenie badania, stwarzając sytuację niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, a to może wpłynąć na opinię z badania grupy. W wyjątkowych okolicznościach może to nawet prowadzić do wycofania się ze zlecenia, o ile wycofanie się jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji.

¹⁷ MSB 210, paragraf 8.

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

A22. Przegląd ogólnej strategii i planu badania grupy przeprowadzony przez partnera odpowiedzialnego za badanie grupy stanowi ważny element wywiązania się partnera z odpowiedzialności za określenie kierunku wykonania badania grupy.

Poznanie grupy, jej części i ich otoczenia

Sprawy, które zespół wykonujący badanie grupy ma poznać (zob. par. 17)

A23. MSB 315 (zmieniony) zawiera wytyczne dotyczące spraw, które biegły rewident może rozważać w trakcie poznawania branży, regulacji i innych zewnętrznych czynników wpływających na jednostkę, w tym mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, charakteru jednostki, jej celów i strategii oraz związanego z tym ryzyka działalności gospodarczej, pomiaru i oceny wyników finansowych jednostki¹⁸. Załącznik 2 do niniejszego standardu zawiera wytyczne w sprawach właściwych dla grupy, w tym dotyczące procesu konsolidacji.

Instrukcje wydane przez kierownictwo grupy częściom grupy (zob. par.17)

A24. Aby zapewnić jednolitość i porównywalność informacji finansowych, kierownictwo grupy zazwyczaj wydaje częściom grupy instrukcje. Instrukcje takie określają wymogi dotyczące informacji finansowych części grupy, które mają być zawarte w sprawozdaniach finansowych grupy i często zawierają podręczniki procedur sprawozdawczości finansowej oraz pakiet sprawozdawczy. Pakiet sprawozdawczy składa się zwykle ze standardowych formatów (wzorów – *red.*), które należy stosować do przekazywania informacji finansowych włączanych do sprawozdań finansowych grupy. Przeważnie jednak pakiet sprawozdawczy nie ma postaci pełnych sprawozdań finansowych sporządzanych i prezentowanych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

A25. Instrukcje obejmują zazwyczaj:

- zasady rachunkowości, które należy stosować;
- wymogi ustawowe i inne dotyczące ujawniania informacji mające zastosowanie do sprawozdań finansowych grupy, w tym:
 - identyfikacja i sprawozdawczość segmentów,
 - relacje i transakcje między jednostkami powiązanymi,
 - transakcje wewnątrz grupy i niezrealizowane zyski,
 - salda wzajemnych rozliczeń między częściami grupy i
- harmonogram prac sprawozdawczych.

A26. Poznanie przez zespół wykonujący badanie grupy instrukcji, może obejmować ocenę:

- jasności i wykonalności instrukcji dla sporządzenia pakietu sprawozdawczego;
- czy instrukcje:
 - przedstawiają właściwie charakterystykę mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
 - zapewniają ujawnienia wystarczające do zachowania zgodności z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, np. ujawnienia dotyczące relacji i transakcji między podmiotami powiązanymi oraz informacje o segmentach,
 - zapewniają zidentyfikowanie korekt konsolidacyjnych, np. dotyczących transakcji wewnątrzgrupowych i niezrealizowanych zysków oraz sald rozliczeń wzajemnych między częściami grupy,
 - zapewniają aprobatę informacji finansowych przez kierownictwo części grupy.

Oszustwo (zob. par. 17).

A27. Biegły rewident ma obowiązek rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem i zaprojektować oraz wdrożyć odpowiednie działania jako reakcję na ocenione ryzyko¹⁹. Informacje wykorzystywane do rozpoznania ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy spowodowanego oszustwami mogą obejmować:

- dokonaną przez kierownictwo grupy ocenę ryzyka, że na skutek oszustwa sprawozdania finansowe grupy mogą być w istotny sposób zniekształcone oraz
- proces rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo grupy na ryzyko oszustwa w grupie, w tym na specyficzne ryzyko oszustwa zidentyfikowane przez kierownictwo grupy lub salda, klasy transakcji i ujawnienia, co do których ryzyko oszustwa jest prawdopodobne,

¹⁸ MSB 315 (zmieniony), paragrafy A17-A41.

¹⁹ MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”.

- czy istnieją szczególne części grupy, w których ryzyko oszustwa jest prawdopodobne,
- w jaki sposób osoby sprawujące nadzór nad grupą nadzorują procesy rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo grupy na ryzyko oszustwa w grupie oraz kontrole ustanowione przez kierownictwo grupy w celu ograniczenia tego ryzyka,
- odpowiedzi osób sprawujących nadzór nad grupą, kierownictwa grupy, komórki audytu wewnętrznego (i jeśli to odpowiednie kierownictwa i biegłych rewidentów części grupy oraz innych osób) na zapytania zespołu wykonującego badanie grupy, czy posiadają wiedzę o jakimkolwiek stwierdzonym, podejrzanym lub domniemanym oszustwie wpływającym na część grupy lub na grupę.

Dyskusje między członkami zespołu wykonującego badanie grupy i biegłymi rewidentami części grupy na temat ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy, w tym ryzyka oszustwa (zob. par. 17)

A28. Kluczowi członkowie zespołu wykonującego badanie grupy są zobowiązani do przedyskutowania podatności jednostki na istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego spowodowane oszustwem i błędem, skupiając się w szczególności na ryzyku oszustwa. W przypadku badania grupy, w dyskusji mogą także uczestniczyć biegli rewidenty części grupy²⁰. Decyzja partnera odpowiedzialnego za badanie grupy o tym, kogo należy włączyć do dyskusji, w jaki sposób i kiedy należy ją przeprowadzać oraz jaki powinna mieć zakres, zależy od takich czynników, jak wcześniejsze doświadczenia dotyczące grupy.

A29. Przeprowadzanie dyskusji stwarza szansę:

- wymiany wiedzy o częściach grupy i ich otoczeniu, w tym kontroli na poziomie grupy,
- wymiany informacji o ryzyku gospodarczym części grupy lub grupy,
- wymiany poglądów na temat tego, w jaki sposób oraz w których fragmentach sprawozdania finansowe grupy mogą być narażone na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwami i błędami oraz tego, w jaki sposób kierownictwo grupy i części grupy mogło sporządzić i ukryć oszukańczą sprawozdawczość finansową oraz jak majątek części grupy mógł zostać sprzeniewierzony,
- zidentyfikowania stosowanej przez kierownictwo grupy lub części grupy praktyki, która może być stronnicza lub zaprojektowana tak, że zarządzanie zyskami może prowadzić do oszukańczej sprawozdawczości; przykładowo sposób ujmowania przychodów może być niezgodny z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- rozważenia znanych zewnętrznych i wewnętrznych czynników wpływających na grupę, które mogą stwarzać zachęty lub nacisk na kierownictwo grupy, kierownictwo części grupy lub inne osoby do popełnienia oszustwa, stwarzać możliwości popełnienia oszustwa oraz wskazywać na istnienie atmosfery lub środowiska umożliwiającego kierownictwu grupy, kierownictwu części grupy lub innym osobom racjonalizację popełnienia oszustwa,
- rozważenia ryzyka, że kierownictwo grupy lub części grupy może obchodzić kontrole,
- rozważenia, czy do sporządzenia informacji finansowych części grupy, wykorzystywanych na potrzeby sprawozdań finansowych grupy, stosowane są jednolite zasady (polityka) rachunkowości, a jeśli nie, to w jaki sposób zidentyfikowano i skorygowano skutki różnic w tych zasadach (polityce) rachunkowości (jeśli wynika to z mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej),
- omówienia oszustw stwierdzonych w częściach grupy lub informacji wskazujących na dokonywanie oszustw w częściach grupy,
- wymiany informacji, które mogą wskazywać na nieprzebranie krajowego prawa lub regulacji, np. wręczanie łąpówek i nieodpowiednie praktyki ustalania cen transferowych.

Czynniki ryzyka (zob. par. 18)

A30. Załącznik 3 przedstawia przykłady warunków i zdarzeń, które indywidualnie lub łącznie mogą wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy, w tym na ryzyko spowodowane oszustwem.

Ocena ryzyka (zob. par.18)

A31. Dokonana przez zespół wykonujący badanie grupy ocena na poziomie grupy ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy opiera się na takich informacjach, jak:

- Informacje uzyskane na podstawie poznania grupy, jej części i ich otoczenia, procesu konsolidacji, w tym dowody badania uzyskane w trakcie oceny sposobu zaprojektowania i wdrożenia kontroli na poziomie grupy i kontroli dotyczących konsolidacji.
- Informacje uzyskane od biegłych rewidentów części grupy.

Ocena biegłego rewidenta części grupy (zob. par. 19)

²⁰ MSB 240, paragraf 15, MSB 315 (zmieniony), paragraf 10.

A32. Zespół wykonujący badanie grupy stara się ocenić biegłego rewidenta części grupy, jeżeli zamierza zlecić mu przeprowadzenie prac związanych z informacją finansową części grupy na potrzeby badania grupy. Przykładowo nie ma konieczności oceny biegłego rewidenta takiej części grupy, w odniesieniu do której zespół wykonujący badanie grupy zamierza przeprowadzić jedynie procedury analityczne na poziomie grupy.

Procedury stosowane przez zespół wykonujący badanie grupy w celu oceny biegłego rewidenta części grupy oraz źródła dowodów badania (zob. par. 19)

A33. Na rodzaj, czas i zakres procedur stosowanych przez zespół wykonujący badanie grupy dla oceny biegłego rewidenta części grupy wpływają takie czynniki, jak wcześniejsze doświadczenie lub wiedza o biegłym rewidencie oraz stopień, w jakim zespół wykonujący badanie grupy oraz biegły rewident części grupy podlegają tym samym zasadom i procedurom, na przykład:

- czy zespół wykonujący badanie grupy oraz biegły rewident części grupy łączą:
 - wspólne zasady i procedury kontroli jakości lub
 - wspólne zasady i procedury nadzoru.
- zgodność lub podobieństwo:
 - prawa i regulacji lub systemu prawnego,
 - zawodowego nadzoru, dyscypliny i zewnętrznego systemu zapewniania jakości,
 - edukacji i szkoleń,
 - zawodowych organizacji i standardów,
 - języka i kultury.

A34. Te czynniki oddziałują na siebie wzajemnie i nie wykluczają się. Na przykład zakres procedur stosowanych przez zespół wykonujący badanie grupy w celu oceny biegłego rewidenta części grupy A, który stosuje wspólne zasady kontroli jakości oraz zasady i procedury nadzoru, a także metodykę badania lub działa w tym samym systemie prawnym co partner odpowiedzialny za badanie grupy, może być węższy aniżeli zakres procedur służących ocenie biegłego rewidenta części grupy B, który nie stosuje wspólnych zasad kontroli jakości oraz zasad i procedur nadzoru ani metodyki badania lub działa pod rządami zagranicznego systemu prawnego. Także rodzaj procedur stosowanych do oceny biegłego rewidenta części grupy A i B może się różnić.

A35. Zespół wykonujący badanie grupy może dokonać oceny biegłego rewidenta części grupy na wiele sposobów. W pierwszym roku korzystania z pracy biegłego rewidenta części grupy zespół może, np.:

- ocenić wyniki systemu nadzorującego kontrolę jakości, jeżeli zespół wykonujący badanie grupy oraz biegły rewident części grupy wywodzą się z tej samej firmy audytorskiej lub sieci firm audytorskich, które działają w oparciu i stosują wspólne zasady i procedury nadzoru²¹,
- spotkać się z biegłym rewidentem części grupy, aby omówić sprawy, o których mowa w paragrafie 19(a)-(c),
- zwrócić się do biegłego rewidenta części grupy o pisemne potwierdzenie spraw, o których mowa w paragrafie 19(a)-(c). Załącznik 4 zawiera przykład pisemnego potwierdzenia biegłego rewidenta części grupy,
- zwrócić się do biegłego rewidenta części grupy o wypełnienie kwestionariusza dotyczącego spraw, o których mowa w paragrafie 19(a)-(c),
- przeprowadzić rozmowę na temat biegłego rewidenta części grupy z kolegami z firmy audytorskiej, z której wywodzi się partner odpowiedzialny za badanie grupy lub z cieszącą się uznaniem stroną trzecią posiadającą wiedzę o biegłym rewidencie części grupy lub
- uzyskać potwierdzenia od zawodowych organizacji, do których biegły rewident części grupy należy lub od władz, które mu nadały licencję lub od innych stron trzecich.

W kolejnych latach ocena biegłego rewidenta części grupy może się opierać na wcześniejszym doświadczeniu zespołu wykonującego badanie grupy. Zespół wykonujący badanie może poprosić biegłego rewidenta części grupy o potwierdzenia, czy w stosunku do poprzedniego roku zaszły jakiegokolwiek zmiany w związku ze sprawami wymienionymi w paragrafie 19(a)-(c).

A36. Tam gdzie w celu sprawowania nadzoru nad zawodem biegłych rewidentów i jakością badań powołane zostały niezależne organy nadzoru, wiedza o środowisku regulacyjnym może pomóc zespołowi wykonującemu badanie grupy przy ocenie niezależności i kompetencji biegłego rewidenta części grupy. Informacje na temat środowiska regulacyjnego można uzyskać od biegłego rewidenta części grupy lub od niezależnych organów nadzoru.

Wymogi etyczne dotyczące badania grupy (zob. par. 19(a))

A37. Biegły rewident części grupy przeprowadzający prace związane z informacjami finansowymi części grupy na potrzeby badania grupy podlega wymogom etycznym dotyczącym badania grupy. Wymogi te mogą się

²¹ Jak wymaga tego MSKJ 1 „Kontrola jakości w firmach świadczących usługi badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne”, paragraf 54 lub krajowe wymogi, jeżeli są przynajmniej tak samo rygorystyczne.

różnić bądź stanowić dodatkowe wymogi w stosunku do wymogów obowiązujących biegłego rewidenta przeprowadzającego ustawowe badanie części grupy pod rządami wiążącego go systemu prawnego. Dlatego zespół wykonujący badanie grupy dowiadyuje się, czy biegły rewident części grupy rozumie wymogi etyczne dotyczące badania grupy i będzie postępować zgodnie z nimi w sposób wystarczający dla wywiązania się z odpowiedzialności związanej z badaniem grupy.

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

A38. Ocena zawodowych kompetencji biegłego rewidenta części grupy przez zespół wykonujący badanie grupy może obejmować stwierdzenie, czy biegły rewident części grupy:

- posiada wiedzę o standardach badania i innych standardach mających zastosowanie do badania grupy w sposób wystarczający do wywiązania się z odpowiedzialności związanej z badaniem grupy,
- posiada specjalistyczne umiejętności (np. wiedzę o danej branży) niezbędne do przeprowadzenia prac związanych z informacjami finansowymi części grupy oraz
- posiada znajomość – jeżeli to odpowiednie – mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wystarczającą do wywiązania się z odpowiedzialności związanej z badaniem grupy (instrukcje wydane przez kierownictwo grupy dla części grupy często zawierają charakterystykę mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej).

Wykorzystanie informacji posiadanych przez zespół wykonujący badanie grupy o biegłych rewidentach części grupy (zob. par. 19-20)

A39. Zespół wykonujący badanie grupy nie może przeciwdziałać brakowi niezależności biegłego rewidenta części grupy poprzez angażowanie się w prace wykonywane przez tego biegłego rewidenta części grupy albo poprzez przeprowadzenie dodatkowej oceny ryzyka lub dalszych procedur badania informacji finansowych części grupy.

A40. Niemniej zespół wykonujący badanie grupy przez zaangażowanie się w prace wykonywane przez biegłego rewidenta części grupy lub przeprowadzenie dodatkowej oceny ryzyka lub dalszych procedur badania informacji finansowych części grupy może przeciwdziałać mniej niż poważnym obawom dotyczącym kompetencji zawodowych biegłego rewidenta części grupy (np. jego braku wiedzy o specyficznych zagadnieniach branży) lub faktowi, że biegły rewident części grupy nie działa w środowisku, w którym sprawowany jest aktywny nadzór.

A41. Jeżeli prawo lub regulacje zabraniają dostępu do odpowiedniej części dokumentacji badania biegłego rewidenta części grupy, zespół wykonujący badanie grupy – dla przezwyciężenia tej sytuacji – może poprosić biegłego rewidenta części grupy o sporządzenie memorandum zawierającego odpowiednie informacje.

Istotność (zob. par. 21-23)

A42. Od biegłego rewidenta wymaga się, aby:²²

- (a) ustalając ogólną strategię badania, określił:
 - (i) istotność przyjętą dla sprawozdania finansowego jako całości,
 - (ii) jeżeli w specyficznych dla jednostki okolicznościach istnieją szczególne klasy transakcji, salda lub ujawnienia, w przypadku których można by zasadnie sądzić, że zniekształcenia o kwotach niższych od istotności przyjętej dla sprawozdania finansowego jako całości, mogłyby wpłynąć na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane w oparciu o sprawozdania finansowe, poziom lub poziomy istotności, które należy zastosować do określonych klas transakcji, sald i ujawnień oraz
- (b) ustalił istotność wykonawczą.

W przypadku badania grupy istotność ustala się zarówno dla sprawozdań finansowych grupy jako całości, jak też dla informacji finansowych części grupy. Istotność sprawozdań finansowych grupy jako całości wykorzystuje się do określenia ogólnej strategii badania grupy.

A43. Aby sprowadzić do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwo, że łączne nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych grupy przewyższą istotność przyjętą dla sprawozdań finansowych grupy jako całości, istotność części grupy ustala się jako niższą od istotności sprawozdań finansowych grupy jako całości. Dla różnych części grupy mogą być ustalone różne istotności części grupy. Istotność części grupy nie musi stanowić ułamka istotności sprawozdań finansowych grupy jako całości, dlatego łączna istotność części grupy ustalona dla różnych części grupy może przewyższać istotność sprawozdań finansowych grupy jako całości. Istotność części grupy wykorzystuje się przy określaniu ogólnej strategii badania części grupy.

A44. Istotność części grupy ustala się dla tych części grupy, których informacje finansowe będą poddane badaniu lub przeglądowi w ramach badania grupy zgodnie z paragrafami 26, 27(a) i 29. Istotność części grupy

²² MSB 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”, paragrafy 10-11.

jest wykorzystywana przez biegłego rewidenta części grupy do oceny, czy wykryte, lecz nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie.

A45. W uzupełnieniu do istotności części grupy ustala się próg zniekształceń. O zidentyfikowanych zniekształceniach informacji finansowych części grupy, przewyższających próg zniekształceń, powiadamiany jest zespół wykonujący badanie grupy.

A46. W przypadku badania informacji finansowych części grupy biegły rewident części grupy (lub zespół wykonujący badanie grupy) ustala istotność wykonawczą na poziomie części grupy. Jest to niezbędne dla sprowadzenia do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że łączne nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia informacji finansowych części grupy przewyższą istotność części grupy. W praktyce zespół wykonujący badanie grupy może ustalić istotność części grupy na tym niższym poziomie. Jeżeli ma to miejsce, to biegły rewident części grupy wykorzystuje istotność części grupy na potrzeby oceny ryzyka istotnego zniekształcenia informacji finansowych części grupy i zaprojektowania dalszych procedur badania odpowiednich do oceny ryzyka, jak również do stwierdzenia, czy wykryte zniekształcenia są istotne pojedynczo, czy łącznie.

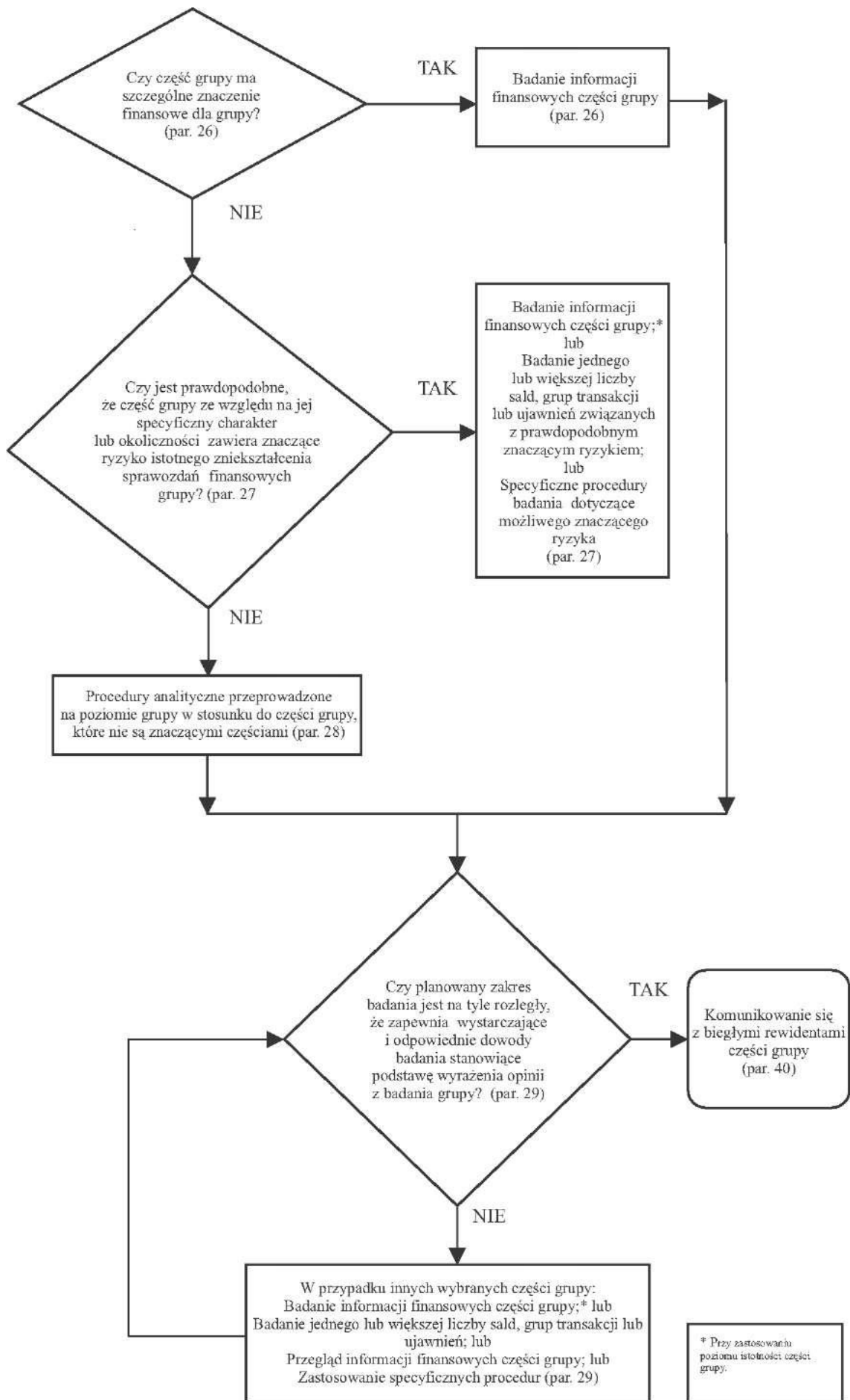
Reakcja na ocenione ryzyko (zob. par. 24-25)

Określenie rodzaju pracy, którą należy przeprowadzić w związku z informacjami finansowymi części grupy (zob. par. 26-27)

A47. Na ustalenie przez zespół wykonujący badanie grupy rodzaju prac, które należy przeprowadzić w związku z informacjami finansowymi części grupy oraz zakresu zaangażowania zespołu w pracę biegłego rewidenta części grupy wpływa:

- (a) znaczenie części grupy,
- (b) rozpoznane znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy,
- (c) ocena przez zespół sposobu zaprojektowania kontroli na poziomie grupy oraz tego, czy została ona wdrożona oraz
- (d) ocena przez zespół wykonujący badanie grupy biegłego rewidenta części grupy.

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



Znaczące części grupy (zob. par. 27(b)-(c))

A48. Zespół wykonujący badanie grupy może uznać część grupy za znaczącą, gdyż ta część grupy prawdopodobnie zawiera znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy ze względu na swą specyfikę lub okoliczności. W takim przypadku zespół wykonujący badanie grupy może zidentyfikować salda, klasy transakcji lub ujawnienia, których dotyczy prawdopodobne znaczące ryzyko. Jeżeli ma to miejsce zespół wykonujący badanie grupy może zdecydować, że sam przeprowadzi lub poprosi biegłego rewidenta części grupy o badanie tylko tych sald, klas transakcji lub ujawnień. Na przykład w sytuacji przedstawionej w paragrafie A6 prace związane z informacjami finansowymi części grupy mogą się ograniczać do badania sald, klas transakcji lub ujawnień, na które wpływa handel zagraniczny w walutach obcych prowadzony przez tę część grupy. Jeżeli zespół wykonujący badanie grupy zleca biegłemu rewidentowi części grupy przeprowadzenie badania jednego lub więcej sald, klas transakcji lub ujawnień, to przekazane wymogi (zob. par. 40) powinny uwzględniać fakt, że wiele pozycji sprawozdania finansowego jest wzajemnie powiązanych.

A49. Zespół wykonujący badanie grupy może zaprojektować procedury badania stanowiące reakcję na prawdopodobnie znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy. Na przykład w przypadku prawdopodobnie znaczącego ryzyka utraty przydatności zapasów, zespół wykonujący badanie grupy może sam przeprowadzić lub poprosić biegłego rewidenta części grupy o przeprowadzenie specyficznych procedur badania wyceny zapasów części grupy utrzymującej dużą ilość potencjalnie nieprzydatnych zapasów, która z innych względów nie jest uznawana za znaczącą.

Części grupy nie uznane za znaczące (zob. par. 28-29)

A50. Zależnie od okoliczności badania informacje finansowe części grupy mogą, na potrzeby przeprowadzenia procedur analitycznych, być zagregowane na różnych poziomach. Wyniki procedur analitycznych potwierdzają wnioski zespołu wykonującego badanie grupy, że nie istnieją znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia zagregowanych informacji finansowych części grupy nie będących znaczącymi częściami grupy.

A51. Na decyzję zespołu wykonującego badanie grupy o tym, ile części grupy należy wybrać zgodnie z paragrafem 29, które z nich wybrać oraz jakie rodzaje prac należy przeprowadzić w związku z informacjami finansowymi pojedynczych wybranych części grupy, mogą wpływać następujące czynniki:

- zakres dowodów badania, których uzyskania oczekuje się w związku z informacjami finansowymi znaczących części grupy,
- czy część grupy została niedawno utworzona lub przejęta,
- czy w części grupy zaszły znaczące zmiany,
- czy audytorzy wewnętrzni przeprowadzili prace w części grupy oraz wpływ tych prac na badanie grupy,
- czy części grupy stosują wspólne systemy i procesy,
- skuteczność działania kontroli na poziomie grupy,
- nietypowe zmiany rozpoznane za pomocą procedur analitycznych przeprowadzonych na poziomie grupy,
- indywidualne znaczenie finansowe lub narażenie na ryzyko danej części grupy w porównaniu z innymi częściami grupy tej samej kategorii,
- czy część grupy podlega badaniu na mocy ustaw, regulacji lub z innych przyczyn.

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

A52. Przegląd informacji finansowych części grupy może być przeprowadzany zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Przeglądu (MSUP) 2400 (zmienionym)²³ lub MSUP 2410²⁴ dostosowanych w miarę potrzeby do okoliczności. Zespół wykonujący badanie grupy może także określić dodatkowe procedury uzupełniające tę pracę.

A53. Jak to wyjaśniono w paragrafie A13, grupa może się składać tylko z części, które nie są znaczącymi częściami grupy. W takim przypadku zespół wykonujący badanie grupy może uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, jako podstawę dla wyrażenia opinii z badania grupy, określając prace, które należy wykonać w związku z informacjami finansowymi części grupy stosownie do paragrafu 29. Jest mało prawdopodobne, aby zespół wykonujący badanie grupy uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, jako podstawę dla wyrażenia opinii z badania, jeżeli zespół lub biegły rewident części grupy przeprowadzili wyłącznie badanie kontroli na poziomie grupy oraz zastosowali procedury analityczne do informacji finansowych części grupy.

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

²³ MSUP 2400 „Przegląd historycznych informacji finansowych”.

²⁴ MSUP 2410 „Przegląd śródrocznych informacji finansowych przeprowadzony przez niezależnego biegłego rewidenta jednostki”.

A54. Czynniki wpływające na zaangażowanie zespołu wykonującego badanie grupy w prace biegłego rewidenta części grupy obejmują:

- (a) znaczenie części grupy,
- (b) rozpoznane znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy oraz
- (c) ocena biegłego rewidenta części grupy przez zespół wykonujący badanie grupy.

W przypadku znaczących części grupy lub rozpoznania znaczącego ryzyka zespół wykonujący badanie grupy przeprowadza procedury opisane w paragrafach 30-31. W przypadku części grupy nie będącej znaczącą częścią grupy, rodzaj, czas i zakres zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy w prace biegłego rewidenta części grupy będzie różny w zależności od oceny przez zespół wykonujący badanie grupy tego biegłego rewidenta. To, że część grupy nie jest znaczącą częścią grupy staje się sprawą drugorzędą. Na przykład choć część grupy nie jest uznana za znaczącą, zespół wykonujący badanie grupy może mimo to postanowić o zaangażowaniu się w dokonywaną przez biegłego rewidenta części grupy ocenę ryzyka, gdyż ma poważne wątpliwości co do zawodowych kompetencji tego biegłego rewidenta (np. brak wiedzy o specyfice branży) lub dlatego, że biegły rewident części grupy nie działa w środowisku, w którym sprawowany jest aktywny nadzór nad biegłymi rewidentami.

A55. Formy zaangażowania w prace biegłego rewidenta części grupy inne niż opisane w paragrafach 30-31 i 42 zależnie od oceny przez zespół biegłego rewidenta części grupy mogą obejmować jeden lub kilka spośród poniższych elementów:

- (a) spotkanie z kierownictwem lub biegłym rewidentem części grupy w celu poznania części grupy i jej otoczenia,
- (b) przegląd ogólnej strategii badania i planu badania biegłego rewidenta części grupy,
- (c) przeprowadzenie procedur oceny ryzyka w celu rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie części grupy. Może je przeprowadzić biegły rewident części grupy lub zespół wykonujący badanie grupy,
- (d) zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania. Może je zaprojektować i przeprowadzić biegły rewident części grupy lub zespół wykonujący badanie grupy,
- (e) udział w spotkaniu podsumowującym lub innych ważnych spotkaniach biegłego rewidenta części grupy i kierownictwa części grupy,
- (f) przegląd odpowiednich części dokumentacji badania biegłego rewidenta części grupy.

Proces konsolidacji

Korekty i przeklasyfikowania konsolidacyjne (zob. par. 34)

A56. Proces konsolidacji może wymagać korekty kwot wykazywanych w sprawozdaniach finansowych grupy, które nie przechodzą przez zwykły proces przetwarzania transakcji i nie podlegają tym samym kontrolom wewnętrznym, którymi są objęte pozostałe informacje finansowe. Przeprowadzana przez zespół wykonujący badanie grupy ocena odpowiedniości, kompletności i dokładności korekt może obejmować:

- ocenę, czy znaczące korekty właściwie odzwierciedlają zdarzenia i transakcje, których dotyczą,
- ustalenie, czy znaczące korekty zostały poprawnie obliczone, przetworzone i autoryzowane przez kierownictwo grupy oraz, tam gdzie to odpowiednie, przez kierownictwo części grupy,
- ustalenie, czy znaczące korekty są odpowiednio potwierdzone i wystarczająco udokumentowane oraz
- sprawdzenie uzgodnień i wyłączeń transakcji dokonanych wewnątrz grupy, niezrealizowanych zysków oraz sald wzajemnych rozliczeń wewnątrz grupy.

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

A57. Jeżeli nie ma miejsca efektywna dwustronna wymiana informacji między zespołem wykonującym badanie grupy a biegłym rewidentem części grupy, to istnieje ryzyko, że zespół wykonujący badanie grupy nie uzyska wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których będzie mógł oprzeć opinię z badania. Zrozumiałość i przekazywanie na czas wymogów przez zespół wykonujący badanie grupy stwarza podstawę do efektywnej dwustronnej wymiany informacji między zespołem wykonującym badanie grupy i biegłym rewidentem części grupy.

A58. Wymogi zespołu wykonującego badanie grupy są często przekazywane w formie instrukcji. Załącznik 5 zawiera wytyczne dotyczące wymaganych lub dodatkowych spraw, które mogą być zawarte w takiej instrukcji. Informacje przekazywane przez biegłego rewidenta części grupy do zespołu wykonującego badanie grupy przybierają często formę memorandum lub raportu z wykonanej pracy. Wymiana informacji między zespołem wykonującym badanie grupy a biegłym rewidentem części grupy niekoniecznie musi jednak następować w formie pisemnej. Na przykład zespół wykonujący badanie grupy może spotkać się z biegłym rewidentem części grupy, aby omówić rozpoznane znaczące ryzyka lub dokonać przeglądu odpowiednich części dokumentacji badania biegłego rewidenta części grupy. Tym niemniej zastosowanie mają wymogi dotyczące dokumentacji zawarte w niniejszym i w innych MSB.

A59. W trakcie współpracy z zespołem wykonującym badanie grupy biegły rewident części grupy może na przykład umożliwić zespołowi dostęp do odpowiedniej dokumentacji badania, jeśli nie zabrania tego prawo lub regulacje.

A60. Jeżeli członek zespołu wykonującego badanie grupy jest równocześnie biegłym rewidentem części grupy, cel zespołu wykonującego badanie grupy, którym jest zrozumiały przekaz informacji biegłemu rewidentowi części grupy, może być osiągnięty za pomocą innych sposobów niż przekazywanie informacji w formie pisemnej, np.:

- dostęp biegłego rewidenta części grupy do ogólnej strategii i planu badania może wystarczać dla przedstawienia wymogów zespołu wykonującego badanie grupy omówionych w paragrafie 40 oraz
- przegląd dokumentacji biegłego rewidenta części grupy przez zespół wykonujący badanie grupy może wystarczać dla przedstawienia spraw mających znaczenie dla wniosków zespołu omówionych w paragrafie 41.

Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania

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

A61. Jaka część dokumentacji badania biegłego rewidenta części grupy będzie odpowiednia do badania grupy może zmieniać się zależnie od okoliczności. Często szczególną uwagę przykładają się do dokumentacji badania, która dotyczy znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy. Zakres przeglądu może zależeć od tego, czy dokumentacja badania biegłego rewidenta części grupy podlegała procedurom przeglądu stosowanym przez firmę audytorską biegłego rewidenta części grupy.

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

A62. Jeżeli zespół wykonujący badanie grupy uzna, że nie uzyskano wystarczających i odpowiednich dowodów badania, pozwalających na wyrażenie opinii z badania grupy, zespół może prosić biegłego rewidenta części grupy o przeprowadzenie dodatkowych procedur badania. Jeżeli nie jest to możliwe, zespół wykonujący badanie grupy może przeprowadzić swoje własne procedury na informacjach finansowych części grupy.

A63. Dokonana przez partnera odpowiedzialnego za badanie grupy ocena łącznych skutków wszelkich zniekształceń (zarówno rozpoznanych przez zespół wykonujący badanie grupy, jak i zakomunikowanych przez biegłych rewidentów części grupy) umożliwia partnerowi ustalenie, czy sprawozdania finansowe grupy jako całość są istotnie zniekształcone.

Komunikowanie się z kierownictwem grupy i osobami sprawującymi nadzór nad grupą

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

A64. MSB 240 zawiera wymogi i wytyczne dotyczące informowania kierownictwa o przypadkach oszustwa, a jeżeli kierownictwo jest uwikłane w oszustwo – osób sprawujących nadzór.²⁵

A65. Kierownictwo grupy może mieć konieczność traktowania niektórych istotnych informacji jako poufnych. Przykłady spraw, które mogą być znaczące dla sprawozdań finansowych części grupy, o których istnieniu kierownictwo części grupy może nie wiedzieć, obejmują:

- potencjalnie postępowanie sądowe,
- plany wyzbycia się istotnych aktywów obrotowych,
- późniejsze zdarzenia,
- znaczące porozumienia prawne.

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

A66. Sprawy, o których zespół wykonujący badanie grupy informuje osoby sprawujące nadzór nad grupą mogą obejmować te sprawy, na które uwagę zespołu zwrócił biegły rewident części grupy, i które według osądu zespołu są znaczące dla osób sprawujących nadzór nad grupą. Kontakty z osobami sprawującymi nadzór nad grupą mają miejsce w różnym czasie, w trakcie badania grupy. Na przykład o sprawach przedstawionych w paragrafie 49(a)-(b) zespół wykonujący badanie grupy może poinformować po tym, gdy ustalił prace, jakie należy wykonać w związku z informacjami finansowymi znaczących części grupy. Z drugiej strony, o sprawie wskazanej w paragrafie 49 (c) można poinformować po zakończeniu badania, a o sprawach przedstawionych w paragrafie 49(d)-(e), w momencie ich zaistnienia.

Załącznik 1
(zob. par. A19)

²⁵ MSB 240, paragrafy 40-42.

Przykład opinii z zastrzeżeniem, ze względu na niemożność uzyskania przez zespół wykonujący badanie grupy wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których mógłby oprzeć opinię z badania grupy

W tym przykładzie zespół wykonujący badanie grupy nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania znaczącej części grupy rozliczanej metodą praw własności (o wartości bilansowej 15 mln USD, przy czym kwota całkowitych aktywów odzwierciedlonych w bilansie wynosi 60 mln USD), ponieważ nie miał dostępu do dokumentacji księgowej, kierownictwa ani biegłego rewidenta części grupy.

Zespół wykonujący badanie grupy zapoznał się ze zbadanymi sprawozdaniami finansowymi części grupy sporządzonymi na dzień 31 grudnia 20X1 r., w tym z dotyczącym ich sprawozdaniem biegłego rewidenta i przeanalizował odnośne informacje finansowe dotyczące części grupy będące w posiadaniu kierownictwa grupy. Według osądu partnera odpowiedzialnego za badanie grupy wpływ niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na sprawozdania finansowe grupy jest istotny, ale nie jest rozległy.

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA

(odpowiedni adresat)

Sprawozdanie na temat skonsolidowanych sprawozdań finansowych²⁶

Przeprowadziliśmy badanie załączonych skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółki ABC i jej spółek zależnych, na które składa się skonsolidowany bilans sporządzony na dzień 31 grudnia 20X1 r., skonsolidowany rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym, sprawozdanie z przepływów pieniężnych za rok zakończony tego dnia oraz opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości i inne informacje objaśniające.

Odpowiedzialność kierownictwa²⁷ za skonsolidowane sprawozdania finansowe

Kierownictwo odpowiada za sporządzenie i rzetelną prezentację tych skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej²⁸ oraz za kontrolę wewnętrzną, którą kierownictwo uznaje za niezbędną w celu umożliwienia sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych niezawierających istotnego zniekształcenia, w tym spowodowanego oszustwem lub błędem.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

My jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii o tych skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych na podstawie przeprowadzonego przez nas badania. Badanie przeprowadziliśmy zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. Standardy te wymagają od nas przestrzegania wymogów etycznych oraz zaplanowania i przeprowadzenia badania w sposób zapewniający uzyskanie wystarczającej pewności, że sprawozdania finansowe nie zawierają istotnego zniekształcenia.

Badanie polega na przeprowadzeniu procedur mających na celu uzyskanie dowodów badania dotyczących kwot i ujawnień wykazanych w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Dobór procedur przez biegłego rewidenta zależy od jego osądu, w tym od oceny ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanych sprawozdań finansowych, będącego skutkiem oszustwa lub błędu. Dokonując oceny ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę kontrolę wewnętrzną odpowiednią do sporządzenia i rzetelnej prezentacji²⁹ skonsolidowanych sprawozdań finansowych, aby zaprojektować procedury badania odpowiednie w danych okolicznościach, nie zaś po to, aby wyrazić opinię o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki³⁰. Badanie obejmuje również ocenę

²⁶ Podtytuł „Sprawozdanie na temat skonsolidowanych sprawozdań finansowych” nie jest konieczne, jeżeli nie ma zastosowania drugi podtytuł „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych”.

²⁷ Może to być inny organ w zależności od wymogów danego systemu prawnego.

²⁸ Jeżeli kierownictwo odpowiada za sporządzenie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, które przekazują jasny i rzetelny obraz, zdanie to może brzmieć „Kierownictwo odpowiada za sporządzenie i prezentację skonsolidowanych sprawozdań finansowych, które przekazują jasny i rzetelny obraz zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej”.

²⁹ W związku z przypisem 28 zdanie to może brzmieć: „Dokonując tej oceny ryzyka, biegły rewident bierze pod uwagę kontrolę wewnętrzną odpowiednią dla sporządzenia sprawozdań finansowych przez jednostkę, przekazujących rzetelny i jasny obraz, aby na tej podstawie zaprojektować procedury badania odpowiednie w danych okolicznościach, nie zaś, aby wyrazić opinię o skuteczności kontroli wewnętrznej jednostki.”

³⁰ W przypadku kiedy biegły rewident ma obowiązek wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej łącznie z badaniem skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zdanie to powinno brzmieć: „Dokonując tej oceny ryzyka biegły rewident bierze pod uwagę kontrolę wewnętrzną odpowiednią dla sporządzenia

odpowiedniości zastosowanych zasad (polityki) rachunkowości oraz zasadności szacunków ustalonych przez kierownictwo, jak też ogólną ocenę prezentacji skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Naszym zdaniem uzyskane przez nas dowody badania są wystarczające i odpowiednie, aby na ich podstawie wydawać opinię z zastrzeżeniem.

Uzasadnienie wydania opinii z zastrzeżeniem

Inwestycja spółki ABC w spółkę XYZ będącą zagraniczną jednostką stowarzyszoną, nabytą w ciągu roku i rozliczaną metodą praw własności, jest wykazana w skonsolidowanym bilansie na dzień 31 grudnia 20x1 r. w kwocie 15 mln USD, zaś udział spółki ABC w zysku netto spółki XYZ w kwocie 1 mln USD jest wykazany w skonsolidowanym rachunku zysków i strat sporządzonym za rok kończący się tego dnia. Nie zdołaliśmy uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat wartości bilansowej inwestycji spółki ABC w spółkę XYZ na dzień 31 grudnia 20x1 r. oraz udziału spółki ABC w zysku netto spółki XYZ, gdyż odmówiono nam dostępu do informacji finansowych, kierownictwa i biegłego rewidenta spółki XYZ. Dlatego nie mogliśmy stwierdzić, czy konieczne byłyby jakiegokolwiek korekty tych kwot.

Opinia z zastrzeżeniem

Naszym zdaniem, z wyjątkiem możliwych skutków sytuacji przedstawionej w akapicie uzasadniającym wyrażenie opinii z zastrzeżeniem, skonsolidowane sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (lub „przekazują rzetelny i jasny obraz”), sytuację finansową spółki ABC i jednostek od niej zależnych na dzień 31 grudnia 20x1 r., oraz ich wyniki finansowe i przepływy pieniężne za rok kończący się tego dnia, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

[Forma i treść tej części sprawozdania biegłego rewidenta będzie różna w zależności od rodzaju pozostałych obowiązków sprawozdawczych biegłego rewidenta.]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data sprawozdania biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Jeżeli według osądu partnera odpowiedzialnego za badanie grupy, wpływ niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na sprawozdania finansowe grupy jest zarówno istotny, jak i rozległy, to partner powinien odstąpić od wyrażenia opinii zgodnie z MSB 705.

Załącznik 2
(zob. par. A19)

Przykłady spraw, które poznaje zespół wykonujący badanie grupy

Niniejsze przykłady obejmują szereg spraw, nie wszystkie z nich będą jednak przydatne do każdego badania grupy, a lista przykładów nie jest wyczerpująca.

Kontrole na poziomie grupy

1. Kontrole na poziomie grupy mogą obejmować kombinacje poniższych sytuacji:

- regularne spotkania kierownictwa grupy i kierownictwa części grupy w celu omówienia rozwoju interesów i dokonania przeglądu wyników działalności,
- nadzorowanie działalności części grupy i ich wyników finansowych, w tym regularne spotkania sprawozdawcze, umożliwiające kierownictwu grupy nadzorowanie wyników części grupy w porównaniu do budżetów i podejmowanie odpowiednich działań,
- proces oceny ryzyka przez kierownictwo grupy, tj. proces rozpoznania, analizy i zarządzania ryzykiem gospodarczym, w tym ryzykiem oszustwa, mogącym doprowadzić do istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy,

i prezentacji skonsolidowanych sprawozdań finansowych, aby na tej podstawie zaprojektować procedury badania odpowiednie w danych okolicznościach. W przypadku przypisu 28 zdanie to może brzmieć: „Dokonując tej oceny ryzyka biegły rewident bierze pod uwagę kontrolę wewnętrzną odpowiednią dla sporządzenia skonsolidowanych sprawozdań finansowych przez jednostkę, przekazujących rzetelny i jasny obraz, aby na tej podstawie zaprojektować procedury badania odpowiednie w danych okolicznościach”.

- nadzorowanie, kontrolowanie, uzgadnianie i eliminowanie – na poziomie grupy – transakcji wewnątrz grupy, niezrealizowanych zysków oraz sald wzajemnych rozliczeń,
 - proces nadzorowania terminowości oraz ocena dokładności i kompletności informacji finansowych otrzymanych od części grupy,
 - centralny system technologii informatycznej, poddawany tym samym ogólnym kontrolom technologii informatycznej, jest stosowany we wszystkich lub niektórych częściach grupy,
 - czynności kontrolne w ramach systemu technologii informatycznej, są wspólne dla wszystkich lub niektórych części grupy,
 - nadzorowanie kontroli, w tym rewizji wewnętrznej i programów samooceny,
 - spójne zasady i procedury, łącznie z podręcznikiem procedur sprawozdawczości finansowej grupy,
 - programy obejmujące całą grupę, np. kodeksy postępowania oraz programy zapobiegania oszustwom,
 - ustalenia dotyczące przypisania kierownictwu części grupy zakresu sprawowanej władzy i odpowiedzialności.
2. Rewizja wewnętrzna może być uznana za element kontroli na poziomie grupy, jeżeli funkcja rewizji wewnętrznej jest scentralizowana. MSB 610 (zmieniony)³¹ dotyczy przeprowadzanej przez zespół wykonujący badanie grupy oceny kompetencji i obiektywizmu rewidentów wewnętrznych, jeżeli zespół zamierza wykorzystać wyniki ich pracy.

Proces konsolidacji

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

Sprawy dotyczące mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej:

- osiągnięty przez kierownictwo części grupy poziom zrozumienia mających zastosowanie ramowych wymogów sprawozdawczości finansowej,
- proces identyfikacji części grupy i ich księgowego ujęcia zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- proces identyfikacji segmentów sprawozdawczych na potrzeby prezentacji segmentów zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- proces rozpoznania związków między podmiotami powiązаныmi i dokonywanych między nimi transakcji na potrzeby sprawozdawczości zgodnej z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- zasady (polityka) rachunkowości mające zastosowanie do sprawozdań finansowych grupy, ich zmiany w porównaniu z ubiegłym rokiem obrotowym oraz zmiany wynikające z nowych lub zaktualizowanych standardów zgodnych z mającymi zastosowanie ramowymi wymogami sprawozdawczości finansowej,
- procedury postępowania w przypadku części grupy, których rok obrotowy kończy się na inny dzień niż rok obrotowy grupy.

Sprawy dotyczące procesu konsolidacji:

- proces służący kierownictwu grupy do poznania zasad (polityki) rachunkowości stosowanych przez części grupy oraz, gdzie ma to zastosowanie, do zapewnienia stosowania jednolitych zasad (polityki) rachunkowości przy sporządzaniu informacji finansowych części grupy na potrzeby sporządzania sprawozdań finansowych grupy oraz, że różnice między zasadami (polityką) rachunkowości zostaną rozpoznane i skorygowane, jeśli wymagają tego mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Jednolite zasady (polityka) rachunkowości są to określone pryncypia, konwencje, metody i praktyki przyjęte przez grupę, których podstawę stanowią mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, stosowane przez części grupy w celu spójnego raportowania podobnych transakcji. Zasady te zwykle są opisane w wydawanym przez kierownictwo grupy podręczniku procedur sprawozdawczości finansowej i w pakiecie sprawozdawczym,
- proces stosowany przez kierownictwo w celu zapewnienia na potrzeby konsolidacji kompletnej, dokładnej i terminowej sprawozdawczości finansowej części grupy,
- proces przeliczania informacji finansowych zagranicznych części grupy na walutę sprawozdań finansowych grupy,
- w jaki sposób technologia informatyczna jest zorganizowana na potrzeby konsolidacji, w tym wykonywane ręcznie i automatycznie etapy procesu, a także kontrole ręczne i zaprogramowane, stosowane na różnych etapach procesu konsolidacji,
- proces służący kierownictwu grupy do uzyskania informacji na temat późniejszych zdarzeń.

Sprawy dotyczące korekt konsolidacyjnych:

³¹ MSB 610 (zmieniony) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”, paragraf 9.

- proces rejestracji korekt konsolidacyjnych, obejmujący sporządzanie, autoryzację i przetwarzanie odnośnych zapisów księgowych oraz doświadczenie personelu odpowiedzialnego za konsolidację,
- korekty konsolidacyjne wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej,
- uzasadnienie gospodarcze zdarzeń i transakcji wywołujących potrzebę dokonania korekt konsolidacyjnych,
- częstotliwość, rodzaj i wielkość transakcji między częściami grupy,
- procedury nadzorowania, kontrolowania, uzgadniania i wyłączenia transakcji wewnątrz grupy, niezrealizowanych zysków oraz sald wzajemnych rozliczeń,
- kroki podjęte w celu ustalenia wartości godziwej nabytych aktywów i zobowiązań, procedury związane z amortyzacją wartości firmy (jeśli ma to zastosowanie) oraz testy na utratę wartości firmy, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- ustalenia z udziałowcami większościowymi lub mniejszościowymi dotyczące strat poniesionych przez część grupy (np. obowiązek udziałowców mniejszościowych do pokrycia tych strat).

Załącznik 3
(zob. par. A 30)

Przykłady okoliczności i zdarzeń mogących wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy

Niniejsze przykłady obejmują szereg okoliczności i zdarzeń, nie wszystkie z nich będą jednak odpowiednie do każdego badania grupy, a lista przykładów nie jest wyczerpująca:

- złożona struktura grupy, w szczególności, gdy ma miejsce duża częstotliwość nabywania, zbywania lub reorganizacji,
- słabe struktury ładu korporacyjnego, w tym procesów decyzyjnych, które są nieprzejrzyste,
- brak lub nieefektywność kontroli na poziomie grupy, w tym niewystarczające informowanie kierownictwa grupy o nadzorowaniu działalności części grupy i ich wyników,
- działalność części grupy w zagranicznych systemach prawnych, która może być narażona na takie czynniki, jak nietypowe interwencje rządu w obszarach dotyczących handlu i podatków oraz ograniczenia przepływu walut i dywidend, a także wahania kursów wymiany walut,
- działalność gospodarcza części grupy wywołująca wysokie ryzyko takie, jak umowy długoterminowe lub działalność w obszarze innowacji bądź złożonych instrumentów finansowych,
- niepewność co do tego, których części grupy informacje finansowe powinny być włączone do sprawozdań finansowych grupy zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, np. czy występują jednostki specjalnego przeznaczenia lub jednostki niehandlowe wymagające uwzględnienia,
- nietypowe relacje i transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi,
- wcześniejsze przypadki sald wzajemnych rozliczeń w ramach grupy, które się nie bilansowały lub nie uzgadniały przy konsolidacji,
- występowanie złożonych transakcji rozliczanych w więcej niż jednej części grupy,
- stosowanie przez części grupy zasad (polityki) rachunkowości różnych od zasad stosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych grupy,
- części grupy mające różne daty zakończenia roku obrotowego, co może być wykorzystywane do manipulowania czasem ujęcia transakcji,
- wcześniejsze przypadki nieautoryzowanych lub niekompletnych korekt konsolidacyjnych,
- agresywne planowanie podatkowe w ramach grupy lub poważne transakcje pieniężne z jednostkami w rajach podatkowych,
- częste zmiany biegłych rewidentów zaangażowanych do badania sprawozdań finansowych części grupy.

Załącznik 4
(zob. par. A35)

Przykłady potwierdzeń biegłego rewidenta części grupy

Poniższy przykład nie stanowi wzoru standardowego pisma. Potwierdzenia jednego biegłego rewidenta części grupy mogą różnić się od potwierdzeń innych biegłych rewidentów części grupy i ulegać zmianom z okresu na okres.

Potwierdzenia często uzyskuje się przed rozpoczęciem prac dotyczących informacji finansowych części grupy.

[Nagłówek biegłego rewidenta części grupy]

[Data]

[Do partnera odpowiedzialnego za badanie grupy]

Niniejsze pismo przedstawiamy w związku z badaniem przez Panią/Pana sprawozdań finansowych grupy [nazwa jednostki dominującej] za rok [data] mającym na celu wyrażenie opinii, czy sprawozdania finansowe grupy przedstawiają rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach [przekazują rzetelny i jasny obraz] sytuację finansową grupy [na dzień], wyniki finansowe działalności i przepływy pieniężne za rok zakończony w tym terminie, zgodnie z [podać mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej].

Potwierdzamy przyjęcie instrukcji z dnia [data] zlecającej nam przeprowadzenie określonych czynności związanych z informacjami finansowymi [nazwa części grupy] za zakończony rok [data].

Potwierdzamy, że:

1. Jesteśmy w stanie przestrzegać instrukcje. Informujemy, że nie będziemy w stanie przestrzegać następujących instrukcji [wymienić instrukcje] z następujących przyczyn [wymienić przyczyny].

2. Instrukcje są jasne i zrozumiałe dla nas. Prosimy o wyjaśnienie następujących instrukcji [wymienić je].

3. Będziemy z Panią/Panem współpracować i umożliwimy dostęp do odpowiedniej dokumentacji badania.

Przyjęliśmy do wiadomości, że:

1. Informacje finansowe dotyczące [nazwa części grupy] zostaną włączone do sprawozdań finansowych grupy sporządzonych przez [nazwa jednostki dominującej].

2. Może Pani/Pan uznać za konieczne zaangażowanie się w prace, które zostały nam przez Panią/Pana zlecone do przeprowadzenia w związku z informacjami finansowymi [nazwa części grupy] za zakończony rok [podać datę].

3. Zamierza Pani/Pan ocenić, i jeśli uzna Pani/Pan za odpowiednie, wykorzystać naszą pracę przy badaniu sprawozdań finansowych grupy sporządzonych przez [nazwa jednostki dominującej].

W nawiązaniu do pracy, jaką zamierzamy przeprowadzić w związku z informacjami finansowymi [nazwa części grupy], która jest (opis części grupy – tj. czy jest to jednostka zależna należąca w całości do jednostki dominującej, jednostka zależna, wspólne przedsięwzięcie, podmiot, w którym dokonano inwestycji rozliczanej metodą praw własności lub według ceny nabycia) [nazwa jednostki dominującej] potwierdzamy, co następuje:

1. Znane są nam wystarczająco [wskazać odnośne wymogi etyczne] dla wywiązania się z naszej odpowiedzialności związanej z badaniem sprawozdań finansowych grupy i będziemy postępować zgodnie z nimi. W szczególności jesteśmy niezależni od jednostki dominującej [podać nazwę] oraz od innych części grupy w rozumieniu odnośnych wymogów etycznych [wskazać je] i przestrzegamy mające zastosowanie wymogi [powołać się na nie] ustanowione przez [podać nazwę regulatora].

2. Znane są nam wystarczająco Międzynarodowe Standardy Badania oraz [wskazać inne krajowe standardy mające zastosowanie do badania sprawozdań finansowych grupy] dla wywiązania się z naszej odpowiedzialności związanej z badaniem sprawozdań finansowych grupy i wykonamy nasze prace w zakresie informacji finansowych części grupy [podać jej nazwę] za rok zakończony [podać datę] zgodnie z tymi standardami.

3. Posiadamy specjalistyczne umiejętności (np. wiedzę o danej branży) niezbędne do przeprowadzenia prac w zakresie informacji finansowych określonej części grupy.

4. Znane są nam wystarczająco (wskazać mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej lub podręcznik procedur sprawozdawczości finansowej grupy) dla wywiązania się z naszej odpowiedzialności związanej z badaniem sprawozdań finansowych grupy.

O wszelkich zmianach powyższych oświadczeń poinformujemy Panią/Pana, gdyby miały miejsce w trakcie naszej pracy prowadzonej w związku z informacjami finansowymi [nazwa części grupy].

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data]

[Adres biegłego rewidenta]

Załącznik 5
(zob. par. A58)

Wymagane i dodatkowe sprawy zawarte w instrukcji zespołu wykonującego badanie grupy

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

Sprawy przydatne przy planowaniu pracy biegłego rewidenta części grupy:

- zwrócenie się do biegłego rewidenta części grupy, z uwzględnieniem warunków, w których zespół wykonujący badanie grupy będzie wykorzystywał jego pracę, o potwierdzenie, że będzie współpracował z zespołem wykonującym badanie grupy,
 - harmonogram zakończenia badania,
 - daty planowanych wizyt kierownictwa grupy oraz zespołu wykonującego badanie grupy, a także daty planowanych spotkań z kierownictwem części grupy i biegłym rewidentem części grupy,
 - wykaz kluczowych kontaktów,
 - praca, która będzie wykonana przez biegłego rewidenta części grupy oraz sposób jej wykorzystania, a także ustalenia dotyczące koordynacji wysiłków na początkowym etapie badania oraz w trakcie badania, w tym zamierzony sposób zaangażowania się zespołu wykonującego badanie grupy w pracę biegłego rewidenta części grupy,
 - wymogi etyczne dotyczące badania grupy, a w szczególności, wymogi dotyczące zachowania niezależności,
 - w przypadku badania lub przeglądu informacji finansowych części grupy, istotność części grupy oraz (i jeśli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności poszczególnych klas transakcji, sald lub ujawnień) oraz próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być uznane za oczywiście nieważne dla sprawozdań finansowych grupy,
 - lista podmiotów powiązanych sporządzona przez kierownictwo grupy oraz wszelkich innych podmiotów powiązanych, których istnienia jest świadomy zespół wykonujący badanie grupy oraz prośba, aby biegły rewident części grupy terminowo informował zespół wykonujący badanie grupy o podmiotach powiązanych, które wcześniej nie zostały zidentyfikowane przez kierownictwo grupy lub zespół wykonujący badanie grupy,
 - prace, które należy przeprowadzić w związku z transakcjami wewnątrz grupy, niezrealizowanymi zyskami oraz saldami wzajemnych rozliczeń wewnątrz grupy,
 - wytyczne dotyczące innych ustawowych obowiązków sprawozdawczych, np. dotyczących stwierdzeń kierownictwa grupy na temat skuteczności kontroli wewnętrznej,
 - jeżeli prawdopodobna jest większa różnica między datą zakończenia prac związanych z informacjami finansowymi części grupy a datą sformułowania wniosków przez zespół wykonujący badanie grupy na temat sprawozdań finansowych grupy, to należy wydać szczególne instrukcje w sprawie przeglądu późniejszych zdarzeń.

Sprawy przydane przy planowaniu pracy biegłego rewidenta części grupy:

- wnioski z przeprowadzonych przez zespół wykonujący badanie grupy testów działań kontrolnych dotyczących systemu przetwarzania, które są wspólne dla wszystkich lub kilku części grupy oraz testy kontroli wymagające przeprowadzenia przez biegłego rewidenta części grupy,
 - rozpoznane znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy spowodowane oszustwami lub błędami, które mają znaczenie dla prac biegłego rewidenta części grupy wraz z prośbą, aby biegły rewident części grupy na czas informował o wszelkich innych znaczących ryzykach istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy, spowodowanych oszustwem lub błędem, rozpoznanych w części grupy oraz o reakcji biegłego rewidenta części grupy na to ryzyko,
 - ustalenia rewizji wewnętrznej oparte o przeprowadzone prace dotyczące kontroli w częściach grupy lub mających dla tych części znaczenie,
 - prośba o informowanie w odpowiednim czasie o dowodach badania uzyskanych przy przeprowadzaniu prac dotyczących informacji finansowych części grupy, sprzecznych z dowodami badania, na których zespół wykonujący badanie grupy pierwotnie oparł ocenę ryzyka przeprowadzoną na poziomie grupy,
 - prośba o złożenie pisemnego oświadczenia kierownictwa części grupy w sprawie przestrzegania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub oświadczenie, że ujawniono różnice między zasadami rachunkowości stosowanymi przy sporządzaniu informacji finansowych części grupy a zasadami stosowanymi do sprawozdań finansowych grupy,
 - sprawy, które powinny być udokumentowane przez biegłego rewidenta części grupy.

Pozostałe informacje

- Prośba, aby na czas przedstawić zespołowi wykonującemu badanie grupy następujące informacje:
 - znaczące sprawy dotyczące rachunkowości, sprawozdawczości finansowej i rewizji, w tym wartości szacunkowe i powiązane osądy,
 - sprawy dotyczące możliwości kontynuacji działalności przez część grupy,
 - sprawy dotyczące sporów prawnych i roszczeń,

○ znaczące niedociągnięcia kontroli wewnętrznej, które wykrył biegły rewident części grupy w czasie przeprowadzania prac związanych z informacjami finansowymi części grupy oraz informacje wskazujące na dokonanie oszustwa.

● Prośba, aby zespół wykonujący badanie grupy był informowany tak szybko, jak to możliwe, o znaczących lub nietypowych zdarzeniach.

● *Prośba, aby sprawy wymienione w paragrafie 41 były przedstawione zespołowi wykonującemu badanie grupy z chwilą zakończenia prac związanych z informacjami finansowymi części grupy.*

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 600

opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 600* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 600* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.